

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

INMACULADA DE BENITO CÁMARA

Profesora del CEF

BOICAC núm. 82, junio 2010. Consulta 4. Balance, NECA 6.^a Ampliación de capital con cargo a reservas.

SUMARIO:

Sobre el registro contable de una operación de ampliación de capital con cargo a reservas.

Respuesta:

Una sociedad, cuyo ejercicio social coincide con el año natural, acuerda realizar durante el ejercicio 200X una ampliación de capital con cargo a reservas. La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de la operación.

El aumento de capital con cargo a reservas no pone de manifiesto una variación en los activos netos de la empresa, sino una mera reclasificación o nueva composición de los conceptos que integran su patrimonio neto, que se pondrá de manifiesto en la fecha en que se produzca la inscripción del aumento del capital en el Registro Mercantil, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 9, de la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 6.^a «Balance» del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuya virtud:

«9. El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. "Capital" y A-1.II. "Prima de emisión", siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil, figurarán en la partida 5. "Otros pasivos financieros" o 3. "Otras deudas a corto plazo", ambas del epígrafe C.III. "Deudas a corto plazo" del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.»

En consecuencia, en sintonía con el criterio incluido en la Consulta 4 publicada en el Boletín de este Instituto número 81, de marzo de 2010, cabe concluir lo siguiente:

1. Si la inscripción en el Registro Mercantil se realiza en el año 200X, la ampliación de capital se reflejaría en el balance de 31 de diciembre de 200X.
2. Asimismo, si la inscripción en el Registro Mercantil en el año 200X+1 fuera anterior a la formulación de las cuentas anuales también se incorporaría la ampliación de capital en el balance cerrado a 31 de diciembre de 200X. Solo en el caso de que las cuentas anuales se formularan antes de la inscripción, la ampliación de capital debería registrarse en el balance correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 200X+1.

EJEMPLO:

La sociedad anónima «SRB, SA» presenta la siguiente composición de patrimonio neto al 30 de octubre del año 20X12:

Conceptos	Importe
Capital social (100.000 acciones × 1 valor nominal)	100.000
Reserva legal	20.000
Reservas voluntarias	250.000
Total	370.000

«SRB, SA» ha realizado en la última época importantes adquisiciones de activos fijos y desea adecuar la cifra de capital social a la nueva situación mediante una ampliación de capital de una acción nueva por una acción antigua con cargo a reservas disponibles, ya que se desea que los accionistas no realicen nuevas aportaciones.

Cumplidos los trámites necesarios, el acuerdo de la ampliación se eleva a escritura pública el día 1 de diciembre de 20X12.

Se pide:

Contabilizar e indicar la composición del patrimonio neto y el pasivo corriente, en su caso, de la sociedad «SRB, SA» en el balance de situación a 31 de diciembre de 20X12 en los siguientes casos, sabiendo que el resultado del ejercicio 20X12 ha sido de 49.000 u.m.

- a) La ampliación de capital se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de diciembre de 20X12.
- b) La ampliación de capital se inscribe en el Registro Mercantil el 15 de enero de 20X13.
- c) La ampliación de capital se inscribe en el Registro Mercantil el día 15 de abril de 20X13.

.../...

.../...

Solución**Apartado a)**

Los asientos que realizará «SRB, SA» en las distintas fechas para reflejar las diferentes etapas del proceso son los siguientes.

1 de diciembre de 20X12

Por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	100.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		100.000

15 de diciembre de 20X12

Por la suscripción de las acciones y la inscripción en el Registro Mercantil:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	100.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		100.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	100.000	
100	Capital social		100.000

Después de los registros anteriores puede observarse que las cuentas «Acciones o participaciones emitidas» (190) y «Capital emitido pendiente de inscripción» (194) han quedado con saldo cero y, en consecuencia, lo que se traslada al balance de situación es una disminución de la cuenta «Reservas voluntarias» (113) y, por el mismo importe, un aumento de la cuenta «Capital social» (100).

Al tratarse de una ampliación de capital sin aportación de recursos exteriores, la composición patrimonial no varía después de la operación.

Teniendo en cuenta que el enunciado señala que el resultado del ejercicio 20X12 ha sido de 49.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X12 de la sociedad «SRB, SA» será:

Conceptos	Importe
Capital social (200.000 acciones × 1 valor nominal)	200.000
Reserva legal	20.000
	.../...

.../...

.../...

Conceptos	Importe
.../...	
Reservas voluntarias (250.000 – 100.000)	150.000
Resultado del ejercicio	49.000
Total	419.000

Apartado b)

En este caso, en principio solamente se registra la operación de la emisión de las acciones con fecha 1 de diciembre de 20X12:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	100.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		100.000

La inscripción de la ampliación en el Registro Mercantil se produce el 15 de enero de 20X13, es decir, antes de la finalización de la fecha límite para la formulación de las cuentas anuales, que es de tres meses desde el cierre del ejercicio –por tanto finalizaría el 31 de marzo de 20X13– y, en esta situación, la consulta indica que la ampliación debe incorporarse en el balance de 31 de diciembre de 20X12 por lo que a efectos de su formulación deben realizarse los siguientes asientos:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	100.000	
190	Acciones o participaciones emitidas		100.000

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	100.000	
100	Capital social		100.000

En consecuencia, la composición del patrimonio neto al 31 de diciembre de 20X12 es idéntica a la del apartado a).

Apartado c)

1 de diciembre de 20X12, por la emisión de las acciones:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	100.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		100.000

.../...

.../...

En este caso, la inscripción en el Registro Mercantil se produce una vez que ha finalizado el plazo para la formulación de las cuentas anuales (31 de marzo de 20X13), señalando la consulta «que si a la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil, el capital social y en su caso la prima de emisión, figurarán en la partida 5. "Otros pasivos financieros" o 3. "Otras deudas a corto plazo", ambas del epígrafe C.III. "Deudas a corto plazo" del pasivo corriente del modelo normal o abreviado, respectivamente.»

Por tanto el patrimonio neto al 31 de diciembre de 20X12 será el siguiente:

Conceptos	Importe
Capital social (100.000 acciones × 1 valor nominal)	100.000
Reserva legal	20.000
Reservas voluntarias	250.000
Resultado del ejercicio	49.000
Total	419.000

Además, según establece la consulta y las definiciones contenidas en la quinta parte del PGC de las cuentas «Acciones o participaciones emitidas» (190) y «Capital emitido pendiente de inscripción» (194), figurarán en el pasivo corriente del balance.

Conceptos	Importe
Deudas a corto plazo	
Acciones o participaciones emitidas	-100.000
Capital emitido pendiente de inscripción	100.000

BOICAC núm. 82, junio 2010. Consulta 5. Inmovilizado material, NRV 2.^a Capitalización de gastos financieros de un préstamo para financiar el IVA.

SUMARIO:

Sobre la capitalización de los gastos financieros derivados de la obtención de un préstamo para financiar el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por la construcción de una planta industrial.

Respuesta:

Una empresa obtiene un préstamo para la construcción de una planta industrial y otro para el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado por dicha adquisición. Dicho impuesto será deducible. La cuestión planteada es la posibilidad de activar los gastos financieros devengados por el préstamo obtenido para pagar el IVA durante el periodo de construcción.

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a «Inmovilizado material» que en los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

Asimismo en dicha norma se indica que los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Es decir, el IVA soportado deducible, que la empresa reconocerá como un activo, y que compensará u obtendrá su devolución, en la correspondiente liquidación, se excluye del concepto de precio de adquisición o coste de producción. Por lo que, en este caso, no parece que pueda calificarse el préstamo obtenido para su pago como financiación específica del inmovilizado.

EJEMPLO:

La sociedad anónima «SRB, SA» inicia la construcción de unas instalaciones técnicas el día 2 de octubre de 20X12 cuya duración prevista es de dos años.

.../...

.../...

Para financiar la operación «SRB, SA» ha solicitado y obtenido dos préstamos en una entidad financiera en las siguientes condiciones:

Préstamo 1

Se trata de un préstamo promotor con un límite de 50.000.000 de u.m., amortizable mediante anualidades constantes a partir de la terminación de la construcción de las instalaciones con un interés del 5 por 100 anual. Durante el periodo de construcción las liquidaciones de intereses tendrán carácter trimestral. Los gastos financieros derivados de esta operación se liquidarán trimestralmente. Fecha de concesión del préstamo, 2 de octubre de 20X12.

Durante el último trimestre del año 20X12 las certificaciones de obras de las instalaciones han sido de 300.000 u.m. que han sido pagadas con la cuenta del préstamo promotor el cual ha devengado en este periodo gastos financieros por importe de 4.000 u.m. –tanto por las cantidades dispuestas como no dispuestas–, de los que 3.500 u.m. corresponde incorporar a las instalaciones.

Préstamo 2

El segundo préstamo se ha solicitado para financiar el IVA soportado –el cual es deducible en su totalidad– en las certificaciones de la construcción de las instalaciones durante el último trimestre del ejercicio 20X12. Su importe es de 54.000 u.m. y ha devengado unos intereses al 31 de diciembre de 20X12 de 800 u.m. que están pendientes de pago

Este segundo préstamo se ha obtenido el 1 de diciembre de 20X12 y su fecha de reembolso será dentro de un año.

Se pide:

Registro de las operaciones realizadas por la sociedad «SRB, SA» en el último trimestre de 20X12.

Solución:

Para contabilizar las operaciones que ha realizado la sociedad, que contemplan la situación de la consulta objeto de estudio, hay que tener en cuenta la NRV 2.^a del PGC sobre «Inmovilizado material» la cual indica que en los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

Por otro lado, la misma norma señala que los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material solo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Por la obtención del préstamo promotor con fecha 2 de octubre de 20X12, no procede efectuar asiento alguno, ya que se trata de un crédito de disposición gradual, por lo que no se registrará deuda en tanto no se disponga de cantidad alguna.

.../...

.../...

Por las certificaciones de obra recibidas en el trimestre:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	300.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado	54.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		354.000

Por las disposiciones del préstamo promotor para pagar las certificaciones de obra excluido el IVA:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	300.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		300.000

1 de diciembre de 20X12, por la obtención del préstamo para pagar el IVA de las certificaciones de obra:

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	54.000	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		54.000

Al 31 de diciembre por los intereses devengados por ambos préstamos –4.000 del préstamo 1 y 800 del préstamo 2–.

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	4.800	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		4.000
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		800

En cuanto a la activación de los intereses, solamente se capitalizan como mayor valor del activo –de forma obligatoria por ser el periodo de puesta en funcionamiento superior al año– los que se han devengado por el préstamo asociado a la construcción del activo y devengados por las cantidades utilizadas para su construcción, en concreto y según el enunciado 3.500 u.m. y no se pueden capitalizar los intereses devengados por el préstamo asociado a la financiación del IVA.

La contrapartida del activo, según se estableció en la Consulta 3 del BOICAC número 75 será una partida en el margen financiero, cuya denominación podría ser la de «Incorporación al activo de gastos financieros».

Cuenta	Denominación cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje	3.500	
76-	Incorporación al activo de gastos financieros		3.500