

Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 129, de abril de 2022

Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

La contabilización desde el punto de vista del socio de aportaciones no dinerarias pendientes, su valoración y baja del bien en la fecha que realice el desembolso.

Consulta 2

Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo.

Respuesta

Un socio va a abonar un dividendo pasivo mediante una aportación no dineraria consistente en un inmovilizado material. Este activo, en el momento de la suscripción de las acciones, tenía un valor razonable superior a su valor contable. Asimismo, se indica que este valor razonable aumenta en el momento de la aportación.

La duda que se plantea es sobre el registro contable de la baja del inmovilizado en el socio. En particular, se cuestiona si la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado material y el valor contable del dividendo pasivo que se cancela aumenta el valor de la inversión del socio, de forma análoga a lo que ocurriría en la sociedad en aplicación del artículo 16.3 de 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 (RICAC de sociedades).

El apartado 4 del artículo 8, «Aportaciones de los socios al capital social», de la RICAC de sociedades dispone que «[...] Las acciones o participaciones suscritas o asumidas a cambio de aportaciones no dinerarias se valorarán en el socio de acuerdo con el criterio indicado en el artículo 15». Dicho artículo 15, «Las aportaciones no dinerarias», indica lo siguiente:

1. Los bienes o derechos recibidos en una aportación no dineraria al capital de la sociedad se contabilizarán por su valor razonable en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, importe que, con carácter general, será coincidente con la valoración en euros que se les atribuya en la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento de capital social.

[...]

2. El aportante contabilizará las acciones o participaciones recibidas por el mismo importe, más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, y reconocerá el correspondiente resultado en la cuenta de pérdidas y ganancias por diferencia entre dicho importe y el valor en libros del elemento patrimonial aportado, salvo que la transacción hubiera de calificarse como una permuta no comercial en los términos regulados en el Plan General de Contabilidad, en cuyo caso las acciones o participaciones recibidas se valorarán por el valor en libros del elemento entregado. Cuando el aportante adquiera el control de un negocio, los costes de transacción se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

[...]

En caso de desembolsos pendientes, el socio reconocerá los instrumentos de patrimonio suscritos, pero no dará de baja los elementos patrimoniales que serán objeto de aportación. El importe pendiente de desembolso, no exigido, se mostrará en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilicen los instrumentos de patrimonio [...]

Por tanto, el socio reconocerá en el momento en el que se produce la suscripción de las acciones el desembolso pendiente por el valor razonable del elemento patrimonial pendiente de aportación en la fecha de suscripción.

Con posterioridad, cuando se produzca la aportación no dineraria, se dará de baja el elemento patrimonial aportado por su valor en libros, se cancelará la cuenta de desembolsos pendientes por su valor en la fecha de suscripción de las acciones y por diferencia surgirá un resultado.

Ejemplo

El 1 de abril de 20X0 la junta general de accionistas de la entidad B aprueba la entrada de un nuevo socio que aporta una nave industrial y unos terrenos.

El nuevo socio de B es la entidad Z, cuyos socios no pertenecen al mismo grupo mercantil, ni tenía participación previa en el capital de B.

Las sociedades B y Z no cotizan en bolsa ni su grupo mercantil consolida, de ahí que existan dificultades para estimar un valor fiable de mercado.

La valoración de ambos bienes en la fecha de la suscripción de las acciones es la siguiente:

| | Valor contable | Valor razonable |
|--|----------------|-----------------|
| Terreno de la nave | 200.000 | 300.000 |
| Edificio (nave) | 400.000 | 500.000 |
| Amortización acumulada de la construcción [(400.000/40 años) × 20 años] | (200.000) | |
| Terreno vallado sin edificar | 150.000 | 400.000 |

El capital de la entidad B antes de la ampliación está dividido en 1.700.000 acciones de 2 euros de valor nominal.

Las nuevas acciones se emiten por el mismo valor nominal que las antiguas, cuyo valor razonable de la acción de B para el canje se fija por el auditor en 4 euros.

El socio Z aporta el local en la fecha de escritura, mientras que la entrega del terreno se aplaza hasta el 1 de julio de 20X2, fecha en que finaliza el contrato de arrendamiento que tiene con una empresa de transportes que lo usa como aparcamiento de sus camiones.

La entrega del local a la entidad B tuvo lugar el 1 de julio de 20X0, aunque el aumento de capital social quedó inscrito en el Registro Mercantil el 15 de septiembre de 20X0.

El valor del terreno en la fecha de su aportación es de 480.000 euros según el informe de valoración del experto independiente.

Se pide:

1. Determinar el número de acciones a emitir para dar entrada al nuevo socio y su porcentaje de participación en el capital de B.
2. Registrar la operación de la ampliación de capital desde el punto de vista de la entidad B y del socio Z.
3. Contabilizar la aportación del terreno en ambas empresas.
4. ¿Qué cambios se producen en el punto anterior si la valoración del terreno en la fecha de la aportación fuera de 360.000 euros?

Solución

Apartado 1

El número de acciones a emitir por la entidad B se establece en función del valor razonable de los bienes recibidos y del valor razonable de la acción de B para el canje, debido a que los antiguos socios de B no pueden acudir a la ampliación de capital.

Al suprimir el derecho de preferencia de compra a los socios antiguos, la normativa mercantil en el artículo 308.2 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (TRLSC) establece que las acciones nuevas deberán emitirse por su valor razonable.

2. Para que sea válido el acuerdo de exclusión del derecho de preferencia será necesario:

a) Que los administradores elaboren un informe en el que especifiquen el valor de las participaciones o de las acciones de la sociedad y se justifiquen detalladamente la propuesta y la contraprestación a satisfacer por las nuevas participaciones o por las nuevas acciones, con la indicación de las personas a las que hayan de atribuirse, y, en las sociedades anónimas, que un experto independiente, distinto del auditor de las cuentas de la sociedad, nombrado a estos efectos por el Registro Mercantil, elabore otro informe, bajo su responsabilidad, sobre el valor razonable de las acciones de la sociedad, sobre el valor teórico del derecho de preferencia cuyo ejercicio se propone suprimir o limitar y sobre la razonabilidad de los datos contenidos en el informe de los administradores.

b) Que en la convocatoria de la junta se hayan hecho constar la propuesta de supresión del derecho de preferencia, el tipo de creación de las nuevas participaciones sociales o de emisión de las nuevas acciones y el derecho de los socios a examinar en el domicilio social el informe o los informes a que se refiere el número anterior así como pedir la entrega o el envío gratuito de estos documentos.

c) Que el valor nominal de las nuevas participaciones o de las nuevas acciones, más, en su caso, el importe de la prima, se corresponda con el valor real atribuido a las participaciones en el informe de los administradores en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada o con el valor que resulte del informe del experto independiente en el caso de las sociedades anónimas.

Número de acciones a emitir por B \times 4 (valor razonable) = 800.000 (valor razonable de la nave) + 400.000 (valor razonable del terreno).

Número de acciones a emitir por B = $1.200.000/4 = 300.000$ acciones.

Porcentaje del socio Z en el capital de B = $300.000 \text{ acciones}/2.000.000 = 15\%$.

Capital de la entidad B después de la ampliación = $1.700.000$ (acciones antiguas) + 300.000 (acciones nuevas) = $2.000.000$.

Nominal escriturado = $300.000 \text{ acciones} \times 2 \text{ euros} = 600.000$ euros.

Prima de emisión = $300.000 \text{ acciones} \times 2 \text{ euros} = 600.000$ euros.

Desembolso mínimo que exige la normativa mercantil = 25% valor nominal + 100% prima de emisión.

Desembolso mínimo = $600.000 \times 25\% + 600.000$ (prima emisión) = 750.000 euros.

Valor razonable de la nave industrial = 800.000 euros.

La entrega de la nave industrial cubre el desembolso mínimo que exige el artículo 79 del TRLSC.

Apartado 2

Contabilidad de B (entidad receptora)

1-7-20X0. Por la emisión:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|-----------|
| 190 | Acciones o participaciones emitidas | 1.200.000 | |
| 194 | Capital emitido pendiente de inscripción (300.000 × 4) | | 1.200.000 |

La cuenta 194, «Capital emitido pendiente de inscripción», pertenece al pasivo corriente mientras el aumento de capital no esté escriturado.

1-7-20X0. Por la suscripción y desembolso:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|---------|-----------|
| 210 | Terrenos y bienes naturales | 300.000 | |
| 211 | Construcciones | 500.000 | |
| 1044 | Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción | 400.000 | |
| 190 | Acciones o participaciones emitidas | | 1.200.000 |

15-9-20X0. Por la inscripción en el Registro Mercantil del aumento de capital:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|-----------|---------|
| 194 | Capital emitido pendiente de inscripción | 1.200.000 | |
| 100 | Capital social (300.000 × 2) | | 600.000 |
| 110 | Prima de emisión [300.000 × (4 - 2)] | | 600.000 |

Por la reclasificación de la aportación no dineraria pendiente a fondos propios:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| 1040 | Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social | 400.000 | |
| 1044 | Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital pendiente de inscripción | | 400.000 |

La cuenta 1040, «Socios por aportaciones no dinerarias pendientes capital social», figura en el patrimonio neto, apartado A.1) Fondos propios, epígrafe I. Capital, apartado 2. Capital no exigido.

| N.º cuentas | Patrimonio neto y pasivo | Notas de la Memoria | 200X | 200X-1 |
|----------------------------|--------------------------|---------------------|------|--------|
| A) PATRIMONIO NETO | | | | |
| A-1) Fondos propios | | | | |
| I. Capital | | | | |
| 100, 101, 102 | 1. Capital escriturado | | | |
| (1030), (1040) | 2. (Capital no exigido) | | | |

Contabilidad de Z (socio o entidad aportante)

1-7-20X0. Por la suscripción de las acciones de la entidad B:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|---|-----------|---------|
| 250 | Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio neto | 1.200.000 | |
| 2811 | Amortización acumulada de construcciones | 200.000 | |
| 210 | Terrenos y bienes naturales | | 200.000 |
| 211 | Construcciones | | 400.000 |
| 771 | Beneficios procedentes del inmovilizado material [800.000 – (600.000 – 200.000)] | | 400.000 |
| 259 | Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo | | 400.000 |

Las acciones recibidas se valoran por su valor razonable que coincide con el importe escriturado, ya que es una operación entre sociedades independientes o de distinto grupo mercantil.

La inversión de Z en B al carecer de un valor fiable de mercado se clasifica en la categoría de activo financiero a coste, cuya valoración figura en la norma de registro y valoración 9.ª 2.4 del Plan General de Contabilidad.

En la suscripción de las acciones da de baja el local que entrega cuyo resultado es la diferencia entre el valor razonable y el valor en libros que se incorpora directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias, dentro del epígrafe 11. Deterioros y resultados por enajenación de inmovilizado.

11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado

(690), (691), (692), 790, 791, 792 a) Deterioros y pérdidas

(670), (671), (672), 770, 771, 772 b) Resultados por enajenaciones y otras

No da de baja el terreno, ya que su entrega está prevista para el 1 de julio de 20X2, de ahí que registre el dividendo pasivo en la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo», cuya cuenta figura restando en el activo no corriente a la inversión financiera.

V. Inversiones financieras a largo plazo

| | |
|--------------------------|-------------------------------|
| 2405, (2495), 250, (259) | 1. Instrumentos de patrimonio |
|--------------------------|-------------------------------|

Apartado 3

Contabilidad de B (entidad receptora)

1-7-20X2. Por la recepción del terreno del socio:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| 210 | Terrenos y bienes naturales | 400.000 | |
| 1040 | Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social | | 400.000 |

La valoración del terreno a la fecha de la aportación es de 480.000 euros, excede el importe fijado en la fecha de la suscripción, no puede revalorizarse, tal como indica el artículo 16.3 de la RICAC de 5 de marzo de 2019.

3. Los bienes o derechos recibidos como desembolso pendiente de una aportación no dineraria se contabilizarán, en el momento en que se produzca el desembolso efectivo, por el valor razonable en la fecha de suscripción de las acciones o asunción de las participaciones, sin perjuicio de analizar el posible deterioro de valor de los bienes o derechos aportados. En su caso, la pérdida por deterioro de valor se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Contabilidad de Z (aportante)

1-7-20X2. Por la entrega del terreno:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| 259 | Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo | 400.000 | |
| 210 | Terrenos y bienes naturales | | 150.000 |
| 771 | Beneficios procedentes del inmovilizado material (400.000 – 150.000) | | 250.000 |

El dividendo pasivo se cancela mediante la entrega del terreno, la diferencia con su valor en libros se imputa al resultado del ejercicio.

Apartado 4

Si la valoración actual del terreno es inferior a la valoración de la fecha de la suscripción, la entidad B deberá registrar deterioro de valor.

Contabilidad de B (entidad receptora)

1-7-20X2. Por la recepción del terreno del socio:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|-------------------------------------|--|---------|-----------|
| 210 | Terrenos y bienes naturales | 400.000 | |
| 1040 | Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social | | 400.000 |
| Valor en libros | | | 400.000 |
| Valor razonable actual | | | (360.000) |
| Deterioro de valor reversible | | | 40.000 |
| Código | Cuenta | Debe | Haber |
| 691 | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | 40.000 | |
| 2910 | Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales | | 40.000 |

Contabilidad de Z (aportante)

1-7-20X2. Por la entrega del terreno:

| Código | Cuenta | Debe | Haber |
|--------|--|---------|---------|
| 259 | Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo | 400.000 | |
| 210 | Terrenos y bienes naturales | | 150.000 |
| 771 | Beneficios procedentes del inmovilizado material (400.000 – 150.000) | | 250.000 |

El informe actual de la valoración del terreno de 360.000 euros no afecta a la contabilidad del socio, cuyo dividendo pasivo coincide con la valoración inicial en la fecha de suscripción y como su valoración actual excede al valor en libros, el beneficio se corresponde con el valor de las acciones recibidas en la suscripción.