



# opinión emitida

*opinion emerging issues*

# 1

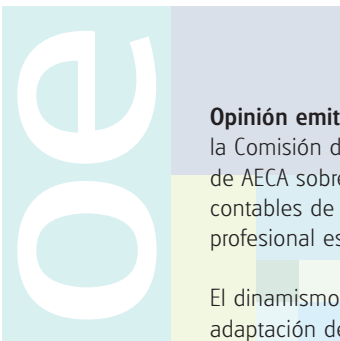
NOVIEMBRE 2014

## Aportaciones de los socios en el ámbito contable y conexión con el régimen jurídico de las sociedades de capital

**aeca**

Asociación Española de Contabilidad  
y Administración de Empresas

Comisión de Principios y Normas de Contabilidad



**Opinión emitida (OE)** recoge la opinión emitida por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA sobre determinados aspectos y problemática contables de especial relevancia y actualidad para el profesional especializado.

El dinamismo de la actividad económica y la continua adaptación de la norma y derecho contables a una realidad empresarial cada día más compleja hacen necesario pronunciarse sobre nuevos procedimientos y metodologías que puedan dar respuesta rápida y eficaz a las necesidades en materia de contabilidad.

A través de la publicación de sucesivos números de OE, la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA pretende crear un cuerpo doctrinal ágil que permita a los usuarios de la contabilidad enfrentarse con solvencia a los problemas urgentes de especial complejidad, ofreciéndose, incluso, como referencia útil para el regulador en determinados temas.

El presente documento recoge la opinión de la mayoría de los miembros del Grupo de Trabajo de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA, sin que ello necesariamente implique que sea la opinión unánime de todos y cada uno de sus miembros. La Comisión admite que puedan existir interpretaciones distintas respecto a las aquí manifestadas. El propósito de esta opinión es compartir la interpretación adoptada por la mayoría de los miembros de la Comisión. Consecuentemente con lo anterior, ni AECA ni ninguno de los miembros del Grupo de Trabajo de la Comisión que hayan participado en la elaboración de esta opinión asumen ningún tipo de responsabilidad por su contenido o por la utilización de la misma que pueda realizar cualquier persona o entidad.

El contenido de este documento no podrá ser reproducido en forma alguna sin la previa autorización por escrito de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

© **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas**

Rafael Bergamín, 16 B · 28043 Madrid · Tels.: 91 547 44 65 · 91 547 37 56  
info@aeca.es · www.aeca.es

Noviembre 2014

# Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA

## PRESIDENTE:

**Enrique Ortega Carballo**  
Gómez-Acebo & Pombo Abogados

## VOCALES:

**Eladio Acevedo**

REGA-Registro General de  
Auditores del Consejo Superior  
de Economistas y Titulados  
Mercantiles

**Francisco Almuzara Guzmán**

ASNEF-Asociación Nacional  
de Establecimientos Financieros  
de Crédito

**Javier Calvo González-Vallinas**

Doctor en Contabilidad

**Leandro Cañibano Calvo**

Universidad Autónoma de Madrid  
(UAM)

**Enrique Corona Romero**

Universidad Nacional de Educación  
a Distancia (UNED)

**Alicia Costa Toda**

Universidad de Zaragoza

**Raúl Fidalgo**

Deloitte

**David García Ríos**

Intervención General  
de la Administración del Estado

**José María Gay De Liébana**

Asociación Española de Asesores  
Fiscales

**José Ramón González**

Universidad Complutense  
de Madrid

**M<sup>ra</sup> Dolores González Ledro**

PwC España

**José Antonio Gonzalo Angulo**

Universidad de Alcalá

**Felipe Herranz Martín**

Universidad Autónoma de Madrid  
(UAM)

**Jorge Herreros Escamilla**

KPMG Auditores

**Alejandro Larriba Díaz-Zorita**

Catedrático de Universidad

**Julio López Vázquez**

Instituto de Censores Jurados  
de Cuentas de España

**Araceli Mora Enguñados**

Universidad de Valencia

**Antonio Javier Pérez García**

Universidad de Alcalá

**Juan Reig**

J&A Garrigues

**Florentina Ros Amorós**

Oficina Nacional de Fiscalidad  
Internacional - AEAT

**Jorge Tua Pereda**

Universidad Autónoma de Madrid  
(UAM)

**Enrique Villanueva**

Universidad Complutense  
de Madrid

**Constancio Zamora Ramírez**

Universidad de Sevilla

Opinión nº 1/2014 de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA sobre:

## **Aportaciones de los socios en el ámbito contable y conexión con el régimen jurídico de las sociedades de capital**

---

**Fecha:** Noviembre 2014.

---

**Palabras clave:** Aportaciones de socios, patrimonio neto.

---

**Normas aplicables:** Artículos 58 a 66 de la Ley Sociedades de Capital, artículo 36 del Código de Comercio y PGC (apartado 4 del MCC, NRV 2ª, 9ª.4, 17ª, 18ª, 19ª y 21ª, NECA 6ª y Grupo 1 del Cuadro de Cuentas).

---

### **Objeto**

En el ámbito contable existen dos tipos de aportaciones a los fondos propios de una empresa: aquéllas en las que la forma jurídica prevista en nuestro derecho societario coincide con su realidad económica, y aquellas otras en las que, no siendo «aportaciones sociales» en sentido estricto, son tratadas como tales a efectos contables.

El objeto del presente documento es ofrecer la opinión sobre los efectos que, a juicio de esta Comisión, tienen estas segundas aportaciones de socios, es decir, aquéllas en las que no existe una correspondencia entre su forma jurídica y realidad económica, a la hora de analizar cuestiones tales como la cuantía del beneficio distribuible o la concurrencia de las situaciones de desequilibrio patrimonial determinantes de la causa de disolución o reducción de capital obligatorias.

No son objeto de análisis los efectos jurídicos de cualquier tipo que puedan derivarse de unas aportaciones consideradas como tales a efectos contables, pero sobre las que no se hayan observado las prescripciones legales respecto a la realidad, valoración y responsabilidad de las aportaciones sociales recogidas en la normativa reguladora de las sociedades de capital. Este análisis jurídico debería realizarse caso a caso.

Tampoco son objeto de valoración por esta Comisión las normas mercantiles que más adelante se citarán, las cuales son tomadas en este documento como un hecho a tener en cuenta en las conclusiones alcanzadas.

### **Planteamiento**

El régimen jurídico de las sociedades de capital contempla dos tipos de «aportaciones sociales» por parte de los socios: (i) las efectuadas al capital social en contraprestación a las acciones o participaciones atribuidas a los socios en el contexto de la constitución o el aumento del capital de una sociedad (aportación que podría llevar aparejada una prima) y (ii) las aportaciones de socios que, sin afectar a la cifra del capital social, contribuyen a mejorar la situación patrimonial de la sociedad, siendo un ejemplo de este segundo tipo las aportaciones para compensación de pérdidas.

Como complemento de lo anterior, nuestras normas contables rechazan la existencia de un ingreso en cualquier operación lucrativa y asimilada que un socio realice en favor de la sociedad en la que participa, cuando actúe en su condición de socio. En estos casos, tales operaciones serán generalmente tratadas como aportaciones a los fondos propios.

Existen, por lo tanto, dos clases de aportaciones en el ámbito contable: aquéllas en las que hay una correspondencia entre su forma jurídica y su realidad económica (las «aportaciones sociales» previstas en normativa reguladora de las sociedades de capital), y aquellas otras en las que, no siendo «aportaciones sociales» en sentido estricto, son sin embargo tratadas como tales a efectos contables. Ejemplos de operaciones que podrían encuadrarse en este segundo tipo de aportaciones podrían ser, por un lado, determinadas donaciones de activos o condonaciones de deuda en el seno de un grupo de empresas o, por otro, una discrepancia a favor de la sociedad entre el precio convenido y el valor razonable de la contraprestación en una operación con dicho socio, según la doctrina del ICAC relativa a la interpretación de la Norma de Registro y Valoración 21<sup>a</sup>.

No es objeto de la presente opinión el efecto que tendría cualquier aportación que no sea proporcional con la participación de dichos socios en la sociedad. A los efectos de esta opinión, la Comisión asumirá que estas aportaciones son proporcionales.

Para completar el panorama contable relativo a las aportaciones de los socios debemos tener en cuenta, además, la existencia de: (i) «aportaciones sociales» que, a pesar de su indudable calificación como tales en el ámbito mercantil-societario, deben ser tratadas como «pasivos financieros» a efectos contables debido a las características económicas de su emisión, y (ii) «aportaciones sociales» (incluyendo, a estos efectos, las aportaciones por compensación de créditos o conversión de obligaciones) que son valoradas de distinta manera en la escritura que instrumente la operación y en las normas contables. Un ejemplo de aportaciones sociales clasificadas como pasivos financieros son determinadas participaciones preferentes o determinadas acciones rescatables (ver Documento 25, Calificación Contable de Instrumentos Financieros: Distinción Pasivo-Patrimonio Neto), y un ejemplo de «aportaciones sociales» con una diferente valoración contable respecto a la escritura que documente la operación sería una aportación de un negocio entre empresas del grupo, tal y como éstas se definen en el PGC.

## **Análisis y conclusiones**

### **1. Cómputo a efectos del beneficio distribuible y situaciones de desequilibrio patrimonial**

La primera cuestión que plantea el reconocimiento contable como aportaciones de socio de unas operaciones que no han sido formalmente tratadas como «aportaciones sociales» en el ámbito mercantil-societario es cuál debería ser su tratamiento a los efectos de cuantificar el beneficio distribuible o determinar la concurrencia de las situaciones determinantes de la causa de disolución o reducción del capital social obligatorias.

Sobre esta cuestión, la actual redacción del segundo párrafo del apartado 1.c) del artículo 36 del Código de Comercio establece que «a los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente

como pasivo. (...) También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se considerarán patrimonio neto».

A la vista de lo anterior y sin perjuicio de las matizaciones recogidas en el propio artículo 36, la calificación contable de las partidas que nutren el patrimonio neto prevalece por encima de su forma jurídica a la hora de establecer los límites aplicables respecto a la distribución de beneficios o a las situaciones de desequilibrio patrimonial reguladas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital («LSC»).

Las excepciones a esta prevalencia de la norma contable las encontramos: (i) en el importe del capital social suscrito no exigido, que incrementaría los límites previstos en el citado artículo 36, aunque se trate de una partida clasificada contablemente como un menor importe del patrimonio neto, (ii) en el nominal y la prima de emisión o asunción de las emisiones que hayan debido ser clasificadas contablemente como un pasivo financiero, las cuales computarían como patrimonio neto a los efectos de los mencionados límites a pesar de su tratamiento contable, y (iii) los ajustes por cambios de valor en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo, en la que los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto deberían también ser excluidos a estos efectos.

Por todo ello y como primera conclusión, cualquier transacción, distinta de las mencionadas excepciones, que sea calificada como una aportación de socios conforme a las normas contables incrementará el importe del patrimonio neto a los efectos de cuantificar el beneficio distribuible o determinar la concurrencia de las situaciones determinantes de la causa de disolución o reducción del capital social obligatorias.

De la misma forma, cualquier ajuste valorativo de una aportación social realizada conforme a la norma mercantil que sea consecuencia de la aplicación de los límites previstos en la norma contable (ya sean ajustes positivos o negativos) tendría plenos efectos en la cuantificación del patrimonio distribuible o de las situaciones de desequilibrio patrimonial. En este sentido y con carácter general, las aportaciones sociales se registran contablemente por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos por la sociedad, con independencia de que dicho valor razonable sea el recogido en el acuerdo social de aportación (cualquier diferencia de valoración se reconocería contra la cuenta «Prima de emisión o asunción» en aquellos casos en los que la aportación de socios se enmarcase en una operación de aumento de capital, o a la de «Aportaciones de socios o propietarios» en otro caso).

## **2. Carácter distribuible de las aportaciones en las que no existe una correspondencia entre la forma jurídica y su realidad económica**

La segunda cuestión que debe ser analizada es el carácter distribuible de aquellas transacciones que, aun no siendo «aportaciones sociales» en el ámbito mercantil-societario, deban registrarse como tales a efectos contables.

Según establece el apartado 2 del artículo 273 de la LSC, «los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta».

Esta cuestión pudiera plantearse, por ejemplo, en aquellas transacciones con los socios o propietarios en las que existiese una discrepancia, a favor de la sociedad, entre el valor ra-

zponible de un activo adquirido y el convenido en dicha transacción. Tal discrepancia debería reconocerse, como norma general, como una aportación de socios.

A juicio de esta Comisión, la limitación prevista en dicho artículo 273 de la LSC no debería ser aplicable a las transacciones que deban ser registradas contablemente como aportaciones de socios en base a su fondo económico, ya que tal limitación debería estar reservada a los beneficios reconocidos directamente y de manera transitoria en el patrimonio neto, pero no a aquellas partidas que deban ser clasificadas como aportaciones de socios, las cuales no deberían considerarse «beneficios». De esta forma, la limitación prevista en el citado artículo 273 debería afectar a las partidas clasificadas en los epígrafes A-2 y A-3 del modelo de balance normal previsto en el Plan General de Contabilidad, «Ajustes por cambios de valor» y «Subvenciones, donaciones y legados» respectivamente.

Por ello, la segunda conclusión es que este tipo de aportaciones sí podrían ser objeto de distribución en las mismas condiciones y con los mismos límites que, por ejemplo, una distribución de la prima de emisión o asunción, salvo que exista alguna restricción específica que condicione la misma.

### **3. Aportaciones que generan un ajuste negativo al patrimonio neto**

La tercera y última cuestión se refiere al tratamiento que debería otorgarse a aquellos ajustes derivados de la aplicación de la norma contable que, en el caso de una aportación de socios, generen una partida negativa dentro de los fondos propios de una entidad.

Ello podría ocurrir en el caso de una aportación al capital social ejecutada por un importe superior al que resulta de aplicar las normas contables, por ejemplo, en el contexto de una aportación de un negocio entre empresas del grupo, donde la norma contable obliga a conservar los valores contables preexistentes en las cuentas anuales consolidadas o individuales, según sea el caso, con independencia de que el importe del aumento de capital sea superior conforme a lo previsto en la LSC.

En opinión de esta Comisión, este ajuste negativo al valor previsto en el acuerdo de aportación debería reducir el valor contable de la prima de emisión o asunción, pudiendo llegar a dar lugar a una reserva negativa dependiendo del importe de la cifra del capital social objeto de aportación. Como ya se apuntó arriba, esta Comisión considera que los ajustes negativos al patrimonio neto tienen plenos efectos para cuantificar los límites para la distribución de beneficios y para identificar las situaciones de desequilibrio patrimonial indicativas de la causa de reducción de capital o disolución obligatorias.

Consecuencia de lo anterior, la tercera y última conclusión es que tales partidas negativas producen un efecto equivalente a las pérdidas a la hora de establecer los límites del patrimonio neto distribuible o de la causa de la reducción del capital social o disolución obligatorias.



## **Aportaciones de los socios en el ámbito contable y conexión con el régimen jurídico de las sociedades de capital**

Existen determinadas transacciones realizadas por una sociedad con sus socios que, sin revestir la forma jurídica de una aportación social, son tratadas como tales contablemente, debido a su realidad económica. Además, la norma contable establece reglas de valoración específicas que podrían generar diferencias entre el valor contable de una aportación de socios y el valor recogido en su correspondiente acuerdo social. En esta opinión se comenta el efecto de esta clase de aportaciones y de estas diferencias de valor a la hora de cuantificar el beneficio distribuable o las causas de reducción de capital o disolución obligatorias de una sociedad.

## **Contributions from shareholders in the accounting sphere and connection with the legal regime governing capital companies**

There are certain transactions performed by a company with its shareholders which, while not taking the legal form of a capital contribution, are treated as such for accounting purposes, due to their economic substance. Furthermore, the accounting legislation establishes specific measurement bases which could lead to differences between the carrying amount of a contribution from shareholders and the value stated in the corporate resolution approving it. This opinion discusses the effect of these kinds of contributions and of these value differences when it comes to quantifying the distributable profit or the grounds of compulsory capital reduction or winding-up of a company.