

RESOLUCIÓN de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se fijan 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.

(BOE 4 de marzo de 1997)

La legislación mercantil contiene diversas referencias al valor patrimonial de las empresas, entre las que destacan las contenidas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, y en la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, sin que ningún precepto indique claramente la forma de cuantificar dicho valor.

En concreto el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en su artículo 260, incluye como una de las causas de disolución de la sociedad anónima, la reducción del "patrimonio" como consecuencia de las pérdidas "a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente". A su vez, el artículo 163 prescribe la reducción obligatoria de capital para la sociedad cuando las pérdidas hayan disminuido su "haber" por debajo de las dos terceras partes de la cifra de capital y hubiere transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el "patrimonio".

De los artículos anteriores debe destacarse en primer lugar la diversidad terminológica, que no siempre refleja una diversidad de conceptos. En efecto, teniendo en cuenta la similar funcionalidad de los dos preceptos mencionados, y la propia redacción del artículo 163, que utiliza indistintamente los términos "haber" y "patrimonio", parece evidente que tales términos se refieren a un sólo concepto, al que podría denominarse valor patrimonial de la empresa.

Posteriormente la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada se ha referido al término

de "patrimonio contable" en los artículos 104, causas de disolución, y 79, reducción del capital social, precisando de esta forma que la magnitud que ha de ser comparada con el capital social debe ser cuantificada atendiendo a sus valores contables. Por otro lado, el hecho de que los artículos mencionados de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada regulen idénticos supuestos a los contemplados en los correspondientes artículos del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas permite considerar que los términos utilizados en unos y otros hacen referencia al mismo concepto.

Teniendo en cuenta lo anterior, la cuantificación del patrimonio contable deberá realizarse teniendo como base las magnitudes contenidas en las cuentas anuales de las empresas, y más concretamente en el balance.

En base a lo anterior, hay que determinar qué conceptos del balance de las empresas deben tenerse en cuenta para realizar dicha cuantificación. Así pues, el concepto contable de "fondos propios" contenido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, es uno de los que forman parte del patrimonio contable; su contenido ha sido precisado por el Plan General de Contabilidad, incluyendo con signo positivo: el capital suscrito, la prima de emisión, reservas por revalorización, otras reservas, los remanentes de ejercicios anteriores, las aportaciones de socios para compensación de pérdidas y el beneficio del ejercicio; y con signo negativo: los resultados negativos de ejercicios anteriores, las pérdidas del ejercicio, los dividendos a cuenta entregados y las acciones o participaciones propias adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital.

Sin embargo, el concepto de "patrimonio contable" requiere algunas precisiones adicionales, puesto que además de los fondos propios, existen otras partidas del balance que pueden afectar a la cuantificación del mismo. En este sentido, se pueden destacar las siguientes precisiones relativas a determinadas partidas del balance:

- Los "Gastos de establecimiento" son un activo necesario para el funcionamiento de la empresa y sólo lucirán en el balance en la medida en que tengan proyección económica futura, por lo que no deben ser

considerados como una partida minoradora del "patrimonio contable".

- Dentro de los "Gastos a distribuir en varios ejercicios" cabe distinguir entre los "gastos financieros diferidos", que son partidas compensadoras de pasivo, en cuanto que representan los intereses no devengados incorporados al valor contable de las deudas, y los "gastos de formalización de deudas", que tienen un significado muy similar al de los gastos de establecimiento. Ninguno de estos conceptos minorará, por tanto, el valor del "patrimonio contable".

- Por su parte, las "acciones o participaciones propias" que figuran en el activo del balance representan el valor contable de las acciones o participaciones adquiridas a antiguos socios, que a través de la venta de las mismas se han separado de la sociedad. Estas partidas reflejan la parte del "patrimonio contable" que ha sido entregado a los antiguos socios como precio en la venta de sus acciones o participaciones, por lo que minorarán el valor patrimonial de la sociedad.

- "Accionistas o socios por desembolsos pendientes"; corresponde a las cantidades comprometidas por los socios como consecuencia de la suscripción del capital, figurando en el modelo de balance incluido en el artículo 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas como el primer activo de la empresa, por lo que no minorarán el patrimonio contable.

- Dentro de la agrupación "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", del pasivo, se ubican las "subvenciones de capital", tanto las de carácter monetario como las que consistan en otros elementos patrimoniales, que han cumplido las condiciones para su concesión o que no existen dudas razonables sobre su futuro cumplimiento y que están pendientes de imputar a resultados; estos importes deberán formar parte, con signo positivo,

del patrimonio contable, una vez deducido el efecto impositivo.

- De igual manera, las "diferencias positivas de cambio" pendientes de imputar a resultados que aparecen en el pasivo formarán parte del patrimonio contable con signo positivo, debiéndose deducir también el efecto impositivo que su consideración como ingreso ha de producir.

- Los ingresos a distribuir en varios ejercicios que se deriven de la periodificación de ciertas diferencias permanentes entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, y de la periodificación de las deducciones y bonificaciones de la cuota de este tributo, deberán formar parte, con signo positivo, del patrimonio contable. Las referidas periodificaciones se podrán realizar de acuerdo con lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la norma de valoración número dieciséis del Plan General de Contabilidad, que ha sido objeto de desarrollo a este respecto en las normas segunda y tercera de la Resolución de 30 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- Por último, en lo que se refiere a los "ingresos por intereses diferidos", no deberán computarse para el cálculo del patrimonio contable de la empresa, pues representan el valor de los intereses no devengados incorporados al valor de ciertos activos y deberán ser considerados, por tanto, como minoración de dichos activos.

- Adicionalmente, es necesario referirse al 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, en redacción dada 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, que señala en su apartado d) lo siguiente:

" Los préstamos participativos se considerarán patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil"

De acuerdo con lo anterior, parece que la citada Ley otorga a los préstamos participativos la calificación de partida computable en el patrimonio contable a los efectos de los supuestos tratados en esta Resolución, en la medida que estos préstamos poseen unas características que podrían significarse:

- Se vinculan a la actividad de la empresa.
- En caso de amortización anticipada se exige que vaya acompañada por un aumento de fondos propios de igual cuantía, no pudiendo provenir este aumento de la actualización de activos, de lo que se desprende que este aumento debe corresponderse con aportaciones de los socios o resultados generados por la empresa.
- En orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.

Por todo lo indicado, estos préstamos que figurarán en el balance de la empresa en la agrupación correspondiente a los acreedores, se tendrán en cuenta en la cuantificación del patrimonio contable a los efectos de reducción de capital y disolución de sociedades previstos en la legislación mercantil.

Para la cuantificación del patrimonio contable a que se ha hecho referencia habrá que tener en cuenta que si la fecha en que se realiza no coincidiera con la del cierre de ejercicio de la empresa, deberá

elaborarse un estado financiero intermedio, de acuerdo con lo previsto en la norma de elaboración de cuentas anuales número 12 contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, que servirá de base para ello.

Hay que precisar que la presente Resolución parte de los modelos de balance contenidos en el Plan General de Contabilidad por lo que si para un sector concreto de actividad existiera adaptación sectorial al mismo, y los modelos de balance allí previstos incorporan conceptos de igual naturaleza a los señalados anteriormente, se tendrán en cuenta en la forma indicada.

Por último es necesario referirse a la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, norma en la que se establece que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y de elaboración de las cuentas anuales. En la actualidad el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, mediante sentencia de fecha 19 de enero de 1994 ha declarado la nulidad de la Resolución de este Instituto de fecha 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, lo que podría presuponer la invalidez del resto de Resoluciones dictadas al amparo de la disposición citada inicialmente. Dicha sentencia no es firme por haber sido recurrida ante el Tribunal Supremo.

Teniendo en cuenta lo anterior, dado que existen determinados aspectos contables sobre los que es necesario aclarar su contenido con objeto de evitar distintas interpretaciones por parte de los usuarios de la información económica, y en la medida en que el artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece que el auditor de cuentas deberá expresar su opinión entre otros extremos sobre si las cuentas anuales se han preparado conforme a los "principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas", se plantea la problemática indicada anteriormente de tratar de aclarar dudas sobre el tratamiento contable de determinadas operaciones sobre las que es necesario

establecer criterio.

Por ello, atendiendo a la problemática indicada y por razones de oportunidad, este Instituto con objeto de establecer los criterios a aplicar para determinar el contenido contable de las magnitudes a que se refiere la legislación mercantil en los supuestos de reducción de capital y disolución, sin perjuicio de lo que finalmente puedan fallar los Tribunales de Justicia, dicta la presente Resolución de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, así como con el artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas.

NORMA PRIMERA. Los términos "patrimonio", "haber" y "patrimonio contable" a efectos de la regulación de los supuestos de reducción de capital y de disolución, recogidos en los artículos 163 y 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y, 79 y 104 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, se determinarán a partir de los modelos de balance contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

NORMA SEGUNDA. La determinación de los parámetros anteriores, se realizará de acuerdo con lo siguiente:

a) Con signo positivo se recogerán los siguientes conceptos definidos conforme a los modelos de balance del Plan General de Contabilidad:

- 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".