

Donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad

Análisis de la consulta 5 del BOICAC 120, de diciembre de 2019

Ana Luna García González

Interventora y auditora del Estado

Extracto

▮ Sobre el tratamiento contable de la donación por parte de un socio de una sociedad limitada profesional de sus participaciones a dicha sociedad.

Consulta 5

Una sociedad limitada profesional que aplica el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) ha recibido la donación por parte de un socio de todas sus participaciones sociales, registrándose a valor razonable en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», con abono a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados». Transcurridos tres años, se ha procedido a amortizar dichas participaciones sociales a través de la correspondiente reducción de capital y a imputar la donación de 2016 a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se cuestiona si esta imputación fue correcta con base en lo dispuesto en el PGC-PYMES al señalar que «las donaciones no reintegrables recibidas por socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar en los fondos propios», debiendo haber registrado un abono a la cuenta 118, «Aportaciones de socios», en el momento de la donación.

Respuesta

La norma de registro y valoración (NRV) 18.^a del PGC-PYMES, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, establece en su apartado segundo:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

A mayor abundamiento cabe citar 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, que si bien según su disposición adicional única es de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020, pueden aplicarse los criterios indicados en ella con anterioridad a dicha fecha siempre que no supongan un cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, en cuyo caso se encuentran los anteriores artículos citados. En particular señala en su artículo 20.2 que:

La adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

En virtud de lo anterior, el tratamiento contable descrito constituiría un error contable. Por tanto, en el momento de la donación, esta debió reconocerse en la cuenta 118, «Otras aportaciones de socios», que recoge todas aquellas aportaciones realizadas por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas.

En este sentido, se debe traer a colación el artículo 9, «Otras aportaciones de socios», de la citada resolución, en cuanto a la proporción de las aportaciones de socios respecto a su participación en la sociedad que señala:

1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».
2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en

que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.

Ejemplo

Una sociedad limitada profesional, que cuenta con un capital social de 250.000 um, y que aplica el PGC-PYMES, ha recibido en el 2013 la donación por parte de un socio de todas sus participaciones sociales, las cuales cuentan con un valor razonable de 150.000 um, siendo su valor nominal de 100.000 um.

Transcurridos tres años, la sociedad ha procedido a amortizar las participaciones recibidas en 2013, a través de la correspondiente reducción de capital.

Se pide:

- a) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita.
- b) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita, si la sociedad en 2013 registró la donación recibida por valor razonable en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», con abono a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados».

Solución

a) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita.

Análisis del reflejo contable de la operación según lo establecido en la consulta 5 del BOICAC 120:

En la citada consulta, el ICAC remite a lo establecido en la NRV 18.^a del PGC-PYMES, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, la cual dispone en su apartado segundo:

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate.

La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

A mayor abundamiento, el ICAC cita la Resolución de 5 de marzo de 2019, 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, que si bien según su disposición adicional única es de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020, pueden aplicarse los criterios indicados en ella con anterioridad a dicha fecha siempre que no supongan un cambio de criterio respecto a las interpretaciones publicadas por el ICAC, en cuyo caso se encuentran los anteriores artículos citados. En particular señala en su artículo 20.2 que:

La adquisición de acciones o participaciones propias a título gratuito clasificadas como instrumentos de patrimonio se contabilizará siguiendo los criterios recogidos en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Asimismo, se debe hacer referencia al artículo 9, «Otras aportaciones de socios», de la citada resolución, en cuanto a la proporción de las aportaciones de socios respecto a su participación en la sociedad que señala:

1. Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

2. Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio.

En el ejercicio 2013 por el reflejo contable de la recepción de la donación por parte del socio, se deberá reconocer en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», por su valor razonable, imputando la donación en la proporción correspondiente a la participación del socio en la sociedad en los fondos propios dentro del epígrafe «Otras aportaciones de socios», imputando el resto como un ingreso directamente en el patrimonio neto.

El socio cuenta con una participación de 100.000 um de nominal, representando el 40 % del importe nominal total de la sociedad.

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	150.000	
118	Otras aportaciones de socios o propietarios		60.000
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		90.000

Transcurridos tres años, por la amortización de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100.000	
113	Reservas voluntarias	50.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		150.000

Por la transferencia de la subvención del patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2016:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	90.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		90.000

b) Comentarios y anotaciones contables de la operación descrita, si la sociedad en 2013 registró la donación recibida por su valor razonable en la cuenta 108, «Acciones o participaciones propias en situaciones especiales», con abono a la cuenta 132, «Otras subvenciones, donaciones y legados».

En este segundo apartado, según indica el enunciado, en el ejercicio 2013, la sociedad registró la donación recibida íntegramente como un ingreso directamente en el patrimonio neto, por lo que realizaría un asiento como el que se expone a continuación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales	150.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		150.000

Transcurridos tres años, por la amortización de las acciones propias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	100.000	
113	Reservas voluntarias	50.000	
108	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales		150.000

Esta sociedad en este momento se cuestiona si esta imputación fue correcta con base en lo dispuesto en el PGC-PYMES. Como se ha visto en el apartado anterior, la contabilización no fue correcta en el ejercicio 2013.

De este modo, el tratamiento contable realizado por la sociedad constituiría un error contable. Por tanto, en el momento de la donación esta debió reconocerse en la cuenta 118, «Otras aportaciones de socios», que recoge todas aquellas aportaciones realizadas por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas.

Asimismo, en el ejercicio 2016, por la corrección del error, en aplicación de la NRV sobre cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC o del PGC-PYMES, se debe corregir la imputación de la donación en el ejercicio 2013.

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	60.000	
118	Otras aportaciones de socios o propietarios		60.000

Por la transferencia de la subvención del patrimonio neto a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2016:

Código	Cuenta	Debe	Haber
132	Otras subvenciones, donaciones y legados	90.000	
747	Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio		90.000