

Caso práctico sobre la devolución de la prima de emisión y de las otras aportaciones de socios.

12/07/2022

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Tanto la prima de emisión o asunción como las otras aportaciones realizadas por los socios que no forman parte del capital social, son reservas disponibles. En este sentido, se manifiesta el artículo 9 Otras aportaciones de socios 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 (en adelante la Resolución); al indicar que “5. *Las aportaciones de los socios reguladas en este artículo constituyen beneficios distribuibles, igual que la prima de emisión o la prima de asunción*”.

También se manifiesta en la misma línea la Consulta número 3 del BOICAC número 119/septiembre 2019.

Por lo que, tanto la prima de emisión o asunción como las otras aportaciones de socios, son reservas de libre disposición, y la Junta General de socios puede disponer libremente sobre las mismas, incluso aprobando la devolución de dichas aportaciones a los socios.

La pregunta, desde el punto de vista contable, es ¿Qué consideración tendría la devolución de estas aportaciones a sus socios, cuando lo aprueben la Junta General de socios?

En una primera impresión, como cuando se hicieron las aportaciones la consideración contable que tuvieron fue un incremento en el valor de la participación en el capital, en caso contrario, cuando se produzca la devolución, deberían tener un tratamiento de disminución del valor de la participación en el capital.

Pero si nos atenemos a lo que se indica en el artículo 31.2 y 3 de la Resolución, la solución no es tan sencilla, porque en esta norma, se indica: “2. *Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.*

3. *El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y*

ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo”.

En consecuencia, al aprobar la Junta General de socios la devolución de estas aportaciones a los socios, habría que ver si desde el momento en el que éstas aportaciones se realizaron a la sociedad, hasta el momento de la devolución, la sociedad o cualquier otra del grupo participada por esta última, haya generado beneficios no distribuidos, porque en ese caso, el tratamiento contable que tendría sería la de distribución de beneficios, esto es, como si la distribución que se realiza fuera de estos últimos beneficios.

La justificación económica de esto último, radica en que a pesar de que formalmente desde una perspectiva jurídica los fondos que se reparten son los que previamente han aportado los socios, se trata de euros que económicamente no es posible discernir si su procedencia es la de beneficios o la de aportaciones de socios, por lo que económicamente nos inclinamos por el criterio de que primero se reparten los fondos procedentes de beneficios no distribuidos, siempre y cuando estos se hubieran generado posteriormente a las aportaciones realizadas por los socios, que ahora se devuelven. Esto significa que se aplica económicamente el criterio LIFO (última entrada primera salida).

Soy consciente de que el tema no es pacífico, pero como la contabilidad busca el fondo económico de la operación con independencia de la forma jurídica en la que se haya instrumentado, al generar beneficios no distribuidos a los socios posteriormente a las aportaciones que estos realizaron a la sociedad, las devoluciones que ahora se realizan se considera que son estos últimos beneficios obtenidos y no distribuidos.

La pregunta quizá fuera, ver si este criterio contable podría tener trascendencia fiscal en el socio, o no.

Para responder a esta última pregunta, tendremos que determinar si el socio es una persona jurídica o física.

En el primer caso, el tratamiento fiscal lo tenemos en el artículo 17.6 de la Ley del Impuesto sobre sociedades, donde se indica:

“6. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones”.

En consecuencia, si la devolución a los socios es dineraria, parece ser que la consideración fiscal que tendría sería la de disminución de la inversión financiera, y no de dividendos.

Ahora bien, si el socio es persona física habría que aplicar lo dispuesto en el artículo 25.1 e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que habría que distinguir si se trata de inversiones financieras admitidas a negociación en un mercado de valores, o no.

En el caso de valores admitidos a negocios, las cantidades percibidas que excedan del aumento de los fondos propios así calculado minorarán hasta su anulación el valor de adquisición de las acciones. Igualmente, el exceso que pudiera existir tributará como rendimiento del capital mobiliario.

En el caso de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considera rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A efectos del cómputo de la cuantía que debe tributar como rendimiento del capital mobiliario, el citado valor de los fondos propios, se debe minorar en las siguientes partidas:

- a) Los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios
- b) El importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

Veamos un caso práctico:

La sociedad A tiene el siguiente patrimonio neto:

- Capital.....	1.000.000 euros.
- Prima de emisión o asunción.....	300.000 euros.
- Otras aportaciones de socios	200.000 euros.
- Reserva legal	200.000 euros.
- Reserva voluntaria.	600.000 euros.
TOTAL	2.300.000 euros.

La Junta General de socios decide devolver a los socios la totalidad de la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios.

Contabilizar lo que proceda en la contabilidad de la sociedad B que posee el 100 % del capital de la sociedad A, en los dos siguientes casos:

1. La reserva voluntaria se generó posteriormente a la aportación de la prima de emisión o asunción y de las otras aportaciones de socios.
2. La reserva voluntaria se generó anteriormente a la aportación de la prima de emisión o asunción y de las otras aportaciones de socios.

Solución:

Caso 1: La reserva voluntaria se generó posteriormente a la aportación de la prima de emisión o asunción y de las otras aportaciones de socios.

Según el artículo 31 de la Resolución, “.....*cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen*”.

500.000	(572) Bancos corriente	cuenta	(760) Ingresos participaciones inversiones patrimonio	de en de	500.000
---------	------------------------	--------	---	----------	---------

Fiscalmente, al ser la sociedad B una persona jurídica, se aplicaría el artículo 17.6 de la LIS, y tendría el tratamiento de disminución de la inversión financiera, por lo que se produciría una diferencia temporaria negativa, generándose por el efecto impositivo un “pasivo por diferencias temporarias imponibles”, ya que la valoración fiscal de la inversión financiera sería menor que la valoración contable.

La tributación se produciría en el momento de la enajenación de las acciones o participaciones.

Caso 2: La reserva voluntaria se generó anteriormente a la aportación de la prima de emisión o asunción y de las otras aportaciones de socios. Por lo que la consideración en la contabilidad del socio es una recuperación de la inversión financiera.

500.000	(572) Bancos corriente	cuenta	(2403) Participaciones a largo plazo en empresas del grupo		500.000
---------	------------------------	--------	--	--	---------

Fiscalmente, tendría el mismo tratamiento.

Luego resulta fundamental para el socio determinar si las reservas se hubieran generado antes o después de las aportaciones realizadas a la prima de emisión u a otras aportaciones de socios, porque si las reservas se hubieran generado posteriormente el reparto se considerará ingresos para el socio (dividendos) desde una perspectiva estrictamente contable.

El mismo tratamiento tendría en el caso de un grupo en el que los beneficios los tuviera cualquier sociedad participada, por lo que se generaría un problema mayor a los que da respuesta el ICAC en Consulta número 1 del BOICAC número 123/septiembre 2020. Sobre la contabilización por parte del socio de la aplicación del resultado. RICAC de 5 de marzo 2019; cuestión que abordaremos en otro caso práctico.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.