

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable aplicable a la adquisición y posterior amortización de acciones propias por parte de una sociedad anónima.

Respuesta

Partiendo de la base de considerar que se cumplen los límites y requisitos prescritos en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, acerca de la adquisición derivativa de acciones propias, el registro contable de la amortización de acciones propias y la consiguiente reducción de capital, deberá observar lo dispuesto en la norma de valoración 10ª "Acciones y Obligaciones Propias" contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre:

Las acciones propias se valorarán aplicando lo establecido en la norma octava.

En la amortización y enajenación de acciones propias se aplicarán las siguientes reglas:

- a) la amortización de acciones propias dará lugar a la reducción de capital por el importe del nominal de dichas acciones. La diferencia positiva o negativa, entre el precio de adquisición y el nominal de las acciones deberá cargarse o abonarse, respectivamente, a cuentas de reservas.*

..."

En el mismo sentido, la tercera parte del Plan General de Contabilidad, definiciones y relaciones contables, recoge entre los motivos de abono de la cuenta 198. "Acciones propias en situaciones especiales" la reducción de capital, cargándose la cuenta 100. "Capital social" por el importe del nominal de las acciones y cargando o abonando a cuentas del subgrupo 11. "Reservas", según proceda, la diferencia entre el importe de adquisición de las acciones y su valor nominal.

Adicionalmente, la cuenta 199. "Acciones propias para reducción de capital" incluye entre sus relaciones contables de la tercera parte del Plan General de Contabilidad como motivo de abono la reducción de capital, con cargo a la cuenta 100. "Capital social" por el importe del nominal de las acciones, y cargándose o abonándose, según proceda, la diferencia entre el importe de adquisición de las acciones y su valor nominal, a cuentas del subgrupo

11. "Reservas". Dicha cuenta figurará en el pasivo del balance minorando los fondos propios, tal y como dispone su definición contenida en la mencionada tercera parte del Plan General de Contabilidad.

Conforme a todo ello, en la medida en que la diferencia existente entre el importe de adquisición de las acciones y su valor nominal fuese mayor que el total de las reservas susceptibles de aplicación de acuerdo con la legislación mercantil, la sociedad deberá proceder a la creación de una partida de reservas con denominación adecuada cuya naturaleza contable determina su inclusión en el pasivo del balance con signo negativo minorando los fondos propios, ya que en el fondo dicho importe se identifica, en general, con resultados a generar en el futuro que hoy se abonan por la sociedad.

A mayor abundamiento, la postura sostenida en esta consulta dimana de las propias normas de elaboración de las cuentas anuales de la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, cuya observancia resulta de obligado cumplimiento. Concretamente, en la letra o) de la norma de elaboración 5ª. Balance, se dispone:

"o) Cuando se posean acciones propias, pendientes de amortización, adquiridas en ejecución de un acuerdo de reducción de capital adoptado por la Junta General, se creará el epígrafe A.VIII del pasivo con la denominación de "Acciones propias para reducción de capital". Este epígrafe, que siempre tendrá signo negativo, minorará el importe de los fondos propios."

De lo que se desprende que si con anterioridad a la reducción de capital ya minoran los fondos propios por el importe total, si posteriormente se produce la operación de reducción también debe resultar una minoración de los fondos propios de forma similar.