

Consulta 1

Sobre la determinación del concepto de “patrimonio neto contable” a efectos de la distribución de beneficios recogido en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

Respuesta

En relación con la definición del “patrimonio contable”, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, dictó la Resolución de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan los 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. En dicha Resolución, dada la diversidad terminológica de la legislación mercantil, se unifican los distintos términos y se fijan los conceptos del balance de las empresas a tener en cuenta para realizar la cuantificación de dicho patrimonio para los casos previstos en la misma, de forma que en su determinación se computan los siguientes conceptos definidos conforme a los modelos de balance del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre:

a) Con signo positivo:

- 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".

Por otro lado, y en cuanto a la definición del valor teórico contable a efectos del cálculo de las provisiones a realizar en valores negociables no admitidos a cotización en mercados secundarios organizados, así como en participaciones en el capital de sociedades del grupo, multigrupo o asociadas, este Instituto se ha pronunciado en diversas consultas, recogiendo las partidas del balance en su modelo normal que deben formar parte de dicho valor y las que deben excluirse. En este sentido, se computarán los fondos propios recogidos en la agrupación A) del pasivo del balance menos las acciones o participaciones propias que luzcan en el activo del balance. Asimismo se tendrán en cuenta las subvenciones de capital que figuren en el pasivo de la sociedad participada en el momento de la adquisición de las participaciones en el capital, y siempre que el precio pagado por las mismas comprenda el importe de dichas subvenciones, sin perjuicio de computar el efecto que proceda por el gasto contable por Impuesto de Sociedades pendiente de devengo.

En el caso concreto suscitado, en relación con el concepto "Patrimonio neto contable" contenido en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, hay que tener en consideración especialmente que el citado concepto se utiliza para delimitar la situación mínima patrimonial de una sociedad que se considera necesaria para permitir la distribución de dividendos. En consecuencia, teniendo en cuenta la finalidad aludida parece conveniente que la determinación del patrimonio a considerar sea más restrictiva que la recogida en la Resolución anteriormente citada, en la que teniendo presente las situaciones allí contempladas (supuestos de reducción obligatoria del capital social y disolución), se recoge la inclusión de determinadas partidas que si bien contablemente aún no forman parte de los fondos propios, en los casos límite (disolución) tendrían esa consideración, o, en el caso de los préstamos participativos, en orden a la prelación de créditos se situarían después de los acreedores comunes.

En el caso del artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, este Instituto entiende que el límite recogido en el mismo debe entenderse en referencia a un concepto más restrictivo que el fijado en la determinación del patrimonio contable a efectos de disolución de sociedades y reducción de capital social, pudiendo quedar definido en los mismos términos que para el cálculo del valor teórico contable a efectos

del cálculo de las provisiones, anteriormente indicado, aunque sin tener en cuenta las subvenciones, dado que en este caso no se está comparando el valor resultante de la cuantificación con un precio de adquisición de las acciones que las hubiera tenido en consideración.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto y dado que se trata de un tema interpretativo de la normativa mercantil de carácter general, se solicitó opinión a la Abogacía General del Estado del Ministerio de Justicia, en cuyo informe y como conclusión se manifiesta lo siguiente:

“Las expresiones “patrimonio neto contable” y “patrimonio neto”, empleadas como términos sinónimos por el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, pueden ser definidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto a la composición de las partidas que con signo positivo y negativo las hayan de integrar, de forma más restrictiva que la realizada, respecto de los términos de “haber”, “patrimonio” y “patrimonio contable” por la resolución del referido Organismo autónomo de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable aplicable a los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil, y ello con fundamento en la distinta naturaleza y finalidad que la distribución de dividendos tiene en relación con las operaciones societarias a que se refiere la citada resolución, en la necesidad de proteger los intereses de terceros con antelación a cualquier reparto de beneficios, así como en la terminología empleada por el precepto en cuestión – diferente también a la empleada por la normativa reguladora de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades-, sin que dentro del concepto de “patrimonio neto contable” puedan venir comprendidos, en ningún caso, los préstamos participativos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 20.d) 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 la redacción dada a dicho precepto 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.”

De acuerdo con lo indicado este Instituto entiende que los términos “patrimonio neto contable” y “patrimonio neto”, a efectos de la distribución de beneficios, contenidos en el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, se determinarán a

partir de los modelos de balance contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

- a) Con signo positivo se computarán los "fondos propios" recogidos en la agrupación A) 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".