



BOICAC Nº 94/2013 Consulta 6

Sobre la consideración de patrimonio neto o pasivo financiero de determinadas aportaciones al capital social de una cooperativa.

Respuesta:

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de las aportaciones al capital social de una sociedad cooperativa, en cuyos estatutos se dispone que cuando el importe de la devolución de las aportaciones, supere el cinco por ciento del capital social que hubiere el primer día del ejercicio económico, los nuevos reembolsos estarán condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, en su norma segunda, analiza la calificación del capital social cooperativo como patrimonio neto o pasivo financiero, en los siguientes términos:

“Segunda. Capital social.

(...) 1.1.2 Calificación. El capital social de las cooperativas se calificará como patrimonio neto, en particular, como fondos propios, como un instrumento financiero compuesto, o como pasivo, en función de las características de las aportaciones de los socios o partícipes.

1.1.2.1 Fondos propios. Tendrán la consideración de fondos propios las aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, según establezcan la ley aplicable y los estatutos sociales de la cooperativa, siempre que no obliguen a la sociedad cooperativa a pagar una remuneración obligatoria al socio o partícipe y el retorno sea discrecional.

En particular, las aportaciones anteriores se clasifican como fondos propios a pesar de que los estatutos sociales prevean:

- a) Que las aportaciones obligatorias iniciales de las nuevas personas socias deban efectuarse mediante la adquisición de las aportaciones cuyo reembolso hubiese sido rehusado por la cooperativa.*
- b) Limitaciones sobre la distribución del resultado en tanto en cuanto existan aportaciones cuyo reembolso ha sido rehusado.*
- c) Que cuando en un ejercicio el importe de la devolución de las aportaciones supere un determinado porcentaje del capital social, los nuevos reembolsos estarán condicionados al acuerdo favorable del*



Consejo Rector o de la Asamblea General. En estos casos, se calificará como fondos propios el importe del capital social que supere el citado porcentaje.”

De acuerdo con esta regulación y en sintonía con las definiciones de patrimonio neto y pasivo incluidas en el artículo 36 del Código de Comercio, y la previsión recogida en el artículo 34.2 del mismo texto (en el sentido de que en la contabilización de las operaciones se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica), un instrumento financiero se contabilizará en el patrimonio neto cuando la empresa no tenga una obligación de entrega de flujos de efectivo.

En aplicación de este criterio, el capital social de las sociedades cooperativas tendrá la calificación de fondos propios cuando se cumplan las tres condiciones siguientes:

1. Que el reembolso de las aportaciones, en caso de baja del cooperativista, pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.
2. Que no conlleve una remuneración obligatoria.
3. Que el retorno también sea discrecional.

Por el contrario, si en los estatutos se condiciona el reembolso de las aportaciones al acuerdo favorable del Consejo Rector, cuando se haya superado un determinado porcentaje del capital social existente el primer día de cada ejercicio económico, cada año, en todo caso, puede llegar a reembolsarse ese porcentaje, lo que tendencialmente originará que transcurrido un determinado número de ejercicios la práctica totalidad de las aportaciones al capital social se pueden haber reembolsado por la mera previsión estatutaria en tal sentido.

Es decir, la simple referencia al capital social existente al inicio del ejercicio pondría de manifiesto que todas las aportaciones son exigibles de forma diferida en el tiempo y, en consecuencia, que la totalidad del capital social debe contabilizarse como un pasivo.

Por ello, solo cuando el porcentaje se vincule a una cifra fija del capital social o al capital social máximo que haya tenido la cooperativa a lo largo de su historia, el importe que supere dicho porcentaje se mostrará en los fondos propios siempre y cuando, a su vez, la remuneración y el retorno sean discrecionales.