



BOICAC Nº 106/2016 Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de acciones propias para cancelar un plan de remuneración con instrumentos de patrimonio neto, y acerca del registro del correspondiente pago a cuenta del IRPF.

Respuesta:

La consultante (que es la sociedad dominante de un grupo) afirma que para contabilizar el acuerdo alcanzado ha seguido la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 7 del BOICAC nº 75, de septiembre de 2008, sobre cómo deben registrarse las operaciones de pagos a empleados de una sociedad en instrumentos de patrimonio concedidos por su dominante, tanto desde el punto de vista de la sociedad dominante como de la dependiente.

El tratamiento contable de las "Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio" se encuentra regulado en la norma de registro y valoración (NRV) 17ª del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular, la opinión de este Instituto sobre cómo deben registrarse las operaciones de pagos a empleados de una sociedad filial con instrumentos de patrimonio de la sociedad dominante, tanto desde el punto de vista de la sociedad dominante como de la dependiente, está publicada en la consulta 2 del BOICAC nº 97, de marzo de 2014.

En este contexto, la primera cuestión a dilucidar en el caso que nos ocupa es si la adquisición de las acciones propias por la sociedad dominante y su posterior entrega a los trabajadores de la filial afecta a la cuantificación del plan de retribución o, por el contrario, debe ser contabilizada como una operación de autocartera de manera independiente o autónoma.

Pues bien, con carácter previo es preciso recordar que todo negocio sobre las propias acciones debe cumplir los requisitos regulados en nuestro Derecho Mercantil. Una vez hecha esta precisión, a efectos prácticos no cabe duda que una operación de autocartera puede tener como finalidad cancelar un plan de remuneración a los empleados en el que se haya acordado la entrega de un número de instrumentos de patrimonio.



No obstante, la operación en ningún caso afectará al reconocimiento del gasto de personal (o de la inversión en la filial) y al aumento en el patrimonio neto (en la matriz y en la filial) porque el registro del negocio de "aportación" durante la fecha de irrevocabilidad pone de manifiesto la singularidad de este hecho económico, en el que lo único que pende es la entrega de los instrumentos, pero no la cuantificación de la operación que, en todo caso, se fija en la fecha del acuerdo de concesión.

Por ello, en el momento en el que se produzca la entrega de las acciones la diferencia contable entre la partida del patrimonio neto que se cancela y las acciones propias entregadas se reconocerá como un cargo en las reservas de la sociedad dominante siguiendo el criterio regulado en la NRV 9ª.4 del PGC.

Una vez aclarado este punto, a continuación se dará respuesta a la segunda cuestión planteada. Según afirma la consultante el ingreso a cuenta forma parte de la valoración de la operación, lo que origina que la liquidación se realice entregando un menor número de acciones. Se pregunta sobre el tratamiento contable del ingreso a cuenta.

En aplicación de lo expuesto en el planteamiento general de estas operaciones cabe indicar que si las partes acuerdan la liquidación del plan por un importe neto (esto es, por un número de acciones inferior al inicialmente previsto con el objetivo de poder atender el ingreso a cuenta en la Administración tributaria), este acuerdo no alterará la calificación inicial del plan ni su tratamiento contable, que seguirá rigiéndose por los criterios establecidos para los planes liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio si esta hubiera sido su clasificación en ausencia de la citada cláusula.

No obstante, en la fecha en que se produzca el devengo de la obligación fiscal la sociedad dominante reconocerá la correspondiente deuda o entrega de efectivo con cargo al patrimonio neto de esta última, lo que implicará una reducción en el número de acciones propias a entregar.

Por lo tanto, la inversión en la filial, el gasto de personal en la dependiente, y el incremento en el patrimonio neto en esta última sociedad se contabilizará por el valor del plan de remuneración en la fecha del acuerdo de concesión, sin descontar la estimación del futuro ingreso a cuenta.