

**Àrea d'Intervenció**

Unitat Orgànica / Núm. Expedient		
<b>Sol·licitant:</b>	1067 - Intervenció	0004 - 2019
<b>Gestora:</b>	1067 - Intervenció	0004 - 2019
Informe		
<b>Autor:</b>	JFC/la	^15525591666Š 1552559166
<b>Tipus:</b>	1801	
<b>Codi:</b>	INT.19.00.00290.F	
<b>Assumpte:</b>	Instrucció 1/2019 s/ transferències, subvencions i aportacions de capital en els ens amb pressupost estimatiu o previsional del sector públic, empresarial i fundacional on l'Ajunt. de Tarragona ostenti la majoria o tingui el control de la gestió.	

**Instrucció 1/2019 sobre transferències, subvencions i aportacions de capital en els ens amb pressupost estimatiu o previsional del sector públic empresarial i fundacional on l'Ajuntament de Tarragona ostenti la majoria o tingui el control de la gestió.**

**Introducció**

Correspon a la Intervenció General (IGAT en endavant) de l'Ajuntament de Tarragona d'acord amb l'art. 4 del Real Decret 128/2018, de 16 de març, pel qual s'aprova el règim jurídic dels funcionaris d'Administració Local amb Habilitació de Caràcter Nacional la qual comprèn formar el Compte General de l'Ens Local, formar els estats integrats i consolidats dels comptes que determini el Ple de la Corporació, inspeccionar la comptabilitat de les societats mercantils dependents de l'Ens Local, així com coordinar les funcions o activitats comptables de l'Ens Local, mitjançant l'emissió de les instruccions tècniques oportunes i inspeccionant la seva aplicació

En el desenvolupament de les funcions esmentades i de la funció de control intern aquesta Intervenció ha constatat una manca d'homogeneïtat en la consideració jurídica de les subvencions i les transferències, així com en el tractament comptable de les aportacions econòmiques que realitza l'Ajuntament de Tarragona a favor dels ens amb pressupost estimatiu o previsional del sector públic empresarial i fundacional on l'Ajuntament de Tarragona ostenti la majoria o tingui el control de la gestió.

Aquesta falta d'homogeneïtat, comporta certs problemes a l'hora d'interpretar la informació financera, provocant que aquesta no sigui comprable i comprensible per als seus usuaris, per la qual cosa es fa necessari dictar la present instrucció.

L'objectiu que es persegueix amb aquesta instrucció és augmentar l'eficàcia de la comptabilitat com a instrument bàsic per aconseguir que els documents comptables siguin un eficaç mitjà d'informació en les relacions financeres entre els ens instrumentals i l'Ajuntament de Tarragona.

Aquestes instruccions es divideixen en els apartats següents:

1. Àmbit d'aplicació
2. Concepte de subvenció, transferència i aportació de capital

3. Comptabilització per part de l'entitat que rep la subvenció, transferència o aportació de capital

4. Entrada en vigor

## **1. Àmbit d'aplicació**

Aquestes Instruccions són d'aplicació a la totalitat d'ens amb pressupost estimatiu o provisional del sector públic empresarial i fundacional on l'Ajuntament de Tarragona ostenti la majoria o tingui el control de la gestió.

## **2. Concepte de subvenció, transferència i aportació de capital**

### **2.1. Subvencions**

#### 2.1.1. Definició i requisits

Els lliuraments dineraris entre l'Ajuntament de Tarragona i els ens instrumentals definits en el punt 1, tenen la consideració de subvencions si compleixen els requisits següents de forma acumulativa:

- a) Que el lliurament es realitzi sense contraprestació directa dels beneficiaris.
- b) Que el lliurament estigui subjecte al compliment d'un objectiu determinat, l'execució d'un projecte, la realització d'una activitat, l'adopció d'un comportament singular, ja realitzats o per desenvolupar, o la concurrència d'una situació i que el beneficiari hagi de complir les obligacions materials i formals que s'hagin establert.
- c) Que el projecte, l'acció, conducta o situació finançada tinguin per objecte el foment d'una activitat d'utilitat pública o interès social o de promoció d'una finalitat pública.

#### 2.1.2. Subvencions corrents i de capital

Es consideren subvencions corrents, a consignar en el capítol 4 del pressupost de despeses, les adreçades a finançar despeses de funcionament de l'entitat receptora que compleixen amb tots els requisits de l'apartat anterior.

Les subvencions de capital, a consignar en el capítol 7 del pressupost de despeses, es destinen a finançar inversions o amortització d'endeutament de l'entitat receptora.

### **2.2. Transferències**

#### 2.2.1. Definició i requisits

Per tal que una aportació dinerària pugui rebre la qualificació jurídica de transferència i no de subvenció, han de concórrer els requisits següents:

- a) Que l'aportació dinerària es realitzi:
  - entre diferents administracions públiques, per a finançar globalment les activitats de l'Administració a la qual vagin destinades.

- a un agent de l'Administració, el pressupost del qual estigui integrat en el pressupost d'aquesta Administració, amb independència que l'aportació es destini a finançar globalment l'activitat del seu destinatari o una actuació concreta en el marc d'actuacions de l'entitat receptora dels fons.
- b) Que l'aportació no resulti d'una convocatòria pública (en aquest cas l'aportació té la consideració de subvenció).

En relació amb els requisits anteriors:

- Cal considerar “*agents de l'Administració*” aquells ens i entitats amb capacitat d'obrar i que pertanyen majoritàriament o estan adscrites a l'Ajuntament de Tarragona, amb independència de la seva forma de personificació jurídica.
- S'entén per “*finançament global*” les aportacions destinades a finançar totalment o parcialment, amb caràcter indiferenciat, la totalitat o una part de l'activitat d'una Administració pública o d'una entitat pública que en depengui, amb independència de la seva forma jurídica (societat mercantil, consorci, fundació...). En relació amb aquelles entitats amb les quals l'Ajuntament formalitzi contractes-programa, són transferències les aportacions que s'hi preveuen i les complementàries que s'aprovin en el marc dels objectius ordinaris de l'entitat.

### 2.2.2. Transferències corrents

Es consideren transferències corrents, a consignar en el capítol 4 del pressupost de despeses, les transferències de recursos:

- adreçades a finançar operacions incloses en els capítols 1 a 4 de l'entitat receptora.

### 2.2.3. Transferències de capital

Es consideren transferències de capital a consignar en el capítol 7 del pressupost de despeses les transferències de recursos:

- adreçades a finançar operacions incloses en els capítols 6 i 7 del pressupost de despeses de l'entitat receptora, sempre que no comportin l'assumpció d'un deute, i que no donen dret a l'atorgant d'exercir la condició de titular o soci. Per tant, s'hi inclouen les destinades a finançar operacions de capital de les entitats sobre el patrimoni de les quals l'Ajuntament no té drets econòmics i no existeixen expectatives de recuperació de les aportacions.

## **2.3. Aportacions de capital**

Es consideren aportacions de capital a consignar en el capítol 8 del pressupost de despeses les aportacions patrimonials realitzades a entitats participades de forma majoritària, directament o indirecta, per l'Ajuntament de Tarragona que reuneixen els requisits següents:

- Que es rebin, per igual valor, actius financers o un augment de la participació en el patrimoni net de l'ens i existeixin expectatives de recuperació de les aportacions.

- Que tinguin la finalitat de finançar inversions pròpies, absorbir pèrdues o atendre a l'amortització de l'endeutament.

#### 2.4. Aportacions a entitats participades de forma minoritària

D'acord amb els conceptes i requisits definits en els punts anteriors, no tenen la consideració de transferències, sinó de subvencions, les aportacions a entitats on la participació de l'Ajuntament de Tarragona és minoritària.

En les aportacions a aquestes entitats on l'Ajuntament no té un control efectiu cal garantir, amb caràcter general, que la relació entre les aportacions econòmiques del sector públic de l'Ajuntament i la seva participació en els resultats, en el patrimoni i en la capacitat de decisió en els òrgans de govern de l'entitat sigui proporcional.

Aquestes aportacions s'imputaran als capítols 4 o 7 del pressupost de despeses en funció de si es destinen a finançar operacions corrents o de capital. L'aportació es consignarà al capítol 8 en el cas de participació en societats mercantils, que reuneixi la consideració d'actiu financer a efectes comptables.

### 3. Comptabilització per part de l'entitat que rep la subvenció, transferència o aportació de capital

En el moment de la comptabilització d'una transferència i/o subvenció rebuda, l'entitat beneficiària o perceptora ha de distingir si es tracta de transferències o subvencions de caràcter reintegrable o no reintegrable. En aquest sentit, **tenen la condició de no reintegrables** quan compleixin els requisits següents:

- Existeixi un acord individualitzat de concessió de la subvenció a favor de l'entitat.
- S'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió.

Cal assenyalar que, tal i com indica el BOICAC n°75/2008 Consulta 11, en aquelles subvencions que, addicionalment a la realització d'una actuació concreta, exigeixen com a condició el manteniment d'un determinat comportament per part de l'empresa beneficiària durant un nombre d'anys (per exemple, mantenir un actiu o l'ocupació creada durant un nombre determinat d'anys o no tancar l'empresa en un període), es considera que, sempre que s'hagi realitzat per part de l'empresa l'actuació concreta exigida en les condicions de la concessió (per exemple, l'adquisició de l'actiu o la creació d'un determinat nombre de llocs de treball), en relació amb les condicions de manteniment futur, es poden presumir complertes, quan en la data de formulació dels comptes anuals s'estigui duent a terme el comportament exigít com a condició i no hi hagi dubtes raonables que l'empresa no alterarà el citat comportament en el període exigít.

- No existeixen dubtes raonables sobre la percepció de la subvenció, transferència o aportació.

D'acord amb l'ordre Ordre EHA/733/2010, de 25 de març, per la qual s'aproven aspectes comptables d'empreses públiques que operen en determinades circumstàncies, només als efectes del seu registre comptable, per entendre complertes les condicions establertes per a la seva concessió s'aplicaran els següents criteris:

- a) Subvencions concedides per adquirir un actiu: si les condicions de l'atorgament exigeixen mantenir la inversió durant un determinat nombre d'anys, es considera no reintegrable quan en la data de formulació dels comptes anuals s'hagi realitzat la inversió i no hi hagi dubtes raonables de que es mantindrà en el període fixat en els termes de la concessió.
- b) Subvencions concedides per a la construcció, millora, renovació o ampliació d'un actiu: si les condicions de l'atorgament exigeixen la finalització de l'obra i la seva posada en condicions de funcionament, es considera no reintegrable quan en la data de formulació dels comptes anuals s'hagi executat l'actuació, totalment o parcialment.

En el supòsit d'execució parcial, la subvenció es qualificarà com no reintegrable en proporció a l'obra executada, sempre que no hi hagi dubtes raonables que conclourà la construcció de l'actiu o l'execució de les actuacions de millora, renovació o ampliació segons les condicions establertes en l'acord de concessió.

- c) Subvencions concedides per finançar despeses específiques d'execució plurianual: si les condicions de l'atorgament exigeixen la finalització del pla d'actuació i la justificació que s'han realitzat les activitats subvencionades, per exemple, la realització de cursos de formació, es considera no reintegrable quan en la data de formulació dels comptes anuals s'hagi executat l'actuació, totalment o parcialment.

En el supòsit d'execució parcial, la subvenció es qualificarà com no reintegrable en proporció a la despesa executada, sempre que no hi hagi dubtes raonables que conclourà en els termes fixats en les condicions de l'atorgament.

### **3.1. Registre de les transferències i subvencions de caràcter reintegrable**

Les transferències i subvencions que tinguin el caràcter de reintegrables es registraran com a passius de l'empresa fins que adquireixin la condició de no reintegrables. Els comptes de passiu previstos en el Pla de Comptabilitat, són:

172. Deutes a llarg termini transformables en subvencions: transferències i subvencions reintegrables rebudes d'altres entitats o particulars, amb venciment superior a un any.

522. Deutes a curt termini transformables en subvencions: transferències i subvencions reintegrables rebudes d'altres entitats o particulars, amb venciment inferior o igual a un any.

### **3.2. Registre de les transferències i subvencions de caràcter no reintegrable**

#### **3.2.1. Subvencions, donacions i llegats atorgats per tercers diferents dels socis o propietaris**

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables es comptabilitzaran inicialment, amb caràcter general, com a ingressos directament imputats al patrimoni net (compte del subgrup 13X de Subvencions, donacions i llegats rebuts) i s'han de reconèixer en el compte de pèrdues i guanys com ingressos sobre una base sistemàtica i racional de forma correlacionada amb les despeses derivades de la subvenció, donació o llegat, d'acord amb els criteris que es detallen a continuació.

Les subvencions, donacions i llegats de caràcter monetari es valoren pel valor raonable de l'import concedit, i les de caràcter no monetari o en espècie es valoren pel valor raonable del bé rebut, referenciats ambdós valors al moment del seu reconeixement.

La imputació a resultats de les subvencions, donacions i llegats que tinguin el caràcter de no reintegrables s'efectuarà atenent a la seva finalitat. En aquest sentit, el criteri d'imputació a resultats d'una subvenció, donació o llegat de caràcter monetari ha de ser el mateix que l'aplicat a una altra subvenció, donació o llegat rebut en espècie, quan es refereixin a l'adquisició del mateix tipus d'actiu o a la cancel·lació del mateix tipus de passiu. A l'efecte de la seva imputació en el compte de pèrdues i guanys, caldrà distingir entre els següents tipus de subvencions, donacions i llegats:

- a) Quan es concedeixin per assegurar una rendibilitat mínima o compensar els dèficits d'exploració: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es concedeixin, llevat si es destinen a finançar dèficit d'exploració d'exercicis futurs, en aquest cas s'imputaran en aquests exercicis.
- b) Quan es concedeixin per finançar despeses específiques: s'imputen com a ingressos en el mateix exercici en què es meriten les despeses que estiguin finançant.
- c) Quan es concedeixin per adquirir actius o cancel·lar passius, es poden distingir els següents casos:
  - Actius de l'immobilitzat intangible, material i inversions immobiliàries: s'imputen com a ingressos de l'exercici en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per als elements esmentats o, si s'escau, quan es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.
  - Existències que no s'obtinguin com a conseqüència d'un ràpel comercial: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.
  - Actius financers: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.
  - Cancel·lació de deutes: s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es produeixi aquesta cancel·lació, excepte quan s'atorguin en relació amb un finançament específic, cas en què la imputació es realitzarà en funció de l'element finançat.
- d) Els imports monetaris que es rebin sense assignació a una finalitat específica s'imputen com a ingressos de l'exercici en què es reconeguin.

Es consideren en tot cas de naturalesa irreversible les correccions valoratives per deteriorament dels elements en la part en què aquests hagin estat finançats gratuïtament.

### 3.2.2. Subvencions, donacions i llegats atorgats per socis o propietaris

Les subvencions, donacions i llegats no reintegrables rebuts de socis o propietaris, no constitueixen ingressos, s'han de registrar directament en els fons propis, independentment del tipus de subvenció, donació o llegat de què es tracti. La valoració d'aquestes subvencions, donacions i llegats és l'establerta en l'apartat 3.2.1 d'aquesta instrucció (valor raonable)

No obstant, en el cas d'empreses pertanyents al sector públic que rebin subvencions, donacions o llegats de l'entitat pública dominant per finançar la realització d'activitats d'interès públic o general, la comptabilització d'aquestes ajudes públiques s'efectuarà d'acord amb els criteris continguts en l'apartat anterior d'aquesta instrucció.

D'acord amb l'ordre Ordre EHA / 733/2010, de 25 de març, per la qual s'aproven aspectes comptables d'empreses públiques que operen en determinades circumstàncies i el BOICAC n° 77/2009 Consulta 8, els criteris per delimitar el tractament comptable de les subvencions o transferències rebudes per les empreses públiques són els següents:

1. Les empreses públiques que rebin **subvencions de l'entitat pública dominant per finançar activitats d' «interès públic o general»** comptabilitzaran aquestes ajudes d'acord amb els criteris generals recollits en l'apartat 3.2.1 d'aquesta instrucció. En particular, aquests criteris s'aplicaran en els següents casos:

- a) Subvencions concedides a les empreses públiques per les administracions Públiques que són els seus socis que compleixin els requisits establerts en la Llei 38/2003, de 17 de novembre, general de subvencions per a ser considerades com a tals.

Constitueixen ingressos sigui quina sigui la finalitat, havent de ser imputades a resultats d'acord amb el que estableix l'apartat 3.2.1 d'aquesta instrucció.

- b) Transferències o altres lliuraments sense contraprestació rebudes de les entitats públiques dominants per a finançar activitats específiques que compleixin algun dels següents requisits:

b.1) Les destinades a finançar activitats específiques que hagin estat declarades d'interès públic o general mitjançant una norma jurídica. Si la transferència compensa pèrdues genèriques serà d'aplicació l'apartat 2 següent, llevat que l'empresa desenvolupi una sola activitat específica que hagi estat declarada d'interès públic o general mitjançant una norma jurídica.

b.2) Les establertes mitjançant contractes-programa, convenis, plans aprovats pel corresponent Govern o altres instruments jurídics que tinguin per finalitat la realització d'una determinada activitat o la prestació d'un determinat servei d'interès públic o general, sempre que en aquests instruments jurídics s'especifiquin les diferents finalitats que pugui tenir la transferència i els imports que financen cadascuna de les activitats específiques.

- c) Transferències o altres lliuraments sense contraprestació de les Administracions Públiques per finançar projectes específics d'investigació i desenvolupament que s'incloguin en el marc d'unes activitats que hagin estat considerades d'interès públic o general d'acord amb el que preveu la lletra b).
- d) Aportacions rebudes per les empreses públiques per finançar immobilitzat afecte a una activitat específica que hagin estat considerades d'interès públic o general d'acord amb el que preveu la lletra b), o per cancel·lar deutes per adquisició d'aquest.

En el cas que l'empresa pública rebés transferències de l'entitat pública dominant per al finançament de despeses específiques produïts en el desenvolupament d'una activitat d'interès públic o general, no es poden entendre finançats per la mateixa els costos d'amortització dels actius utilitzats que, al seu torn, hagin estat finançats amb transferències per a l'adquisició d'immobilitzat afecte a la realització d'activitats d'interès públic o general concedides per l'entitat pública dominant.

2. Les aportacions rebudes de l'Administració concedent **actuant en la seva condició de soci**, és a dir, aquelles que no financen la realització d'una activitat concreta i en conseqüència no es

concedirien de la mateixa forma a una empresa privada, es comptabilitzaran directament en els fons propis de l'empresa pública. En particular, aquests criteris s'aplicaran en els següents casos:

- a) Transferències amb finalitat indeterminada, per finançar dèficits d'explotació o despeses generals de funcionament de l'empresa, no associats amb cap activitat o àrea d'activitat en concret sinó amb el conjunt de les activitats que realitza, tot i que una part de les activitats desenvolupades siguin activitats d'interès públic o general, sempre que aquestes no hagin rebut un finançament individualitzada.
- b) Transferències realitzades per compensar pèrdues genèriques, fins i tot, en el cas que hagin estat instrumentades mitjançant contractes-programa o documents similars.
- c) Transferències genèriques que es destinin a finançar immobilitzat, fins i tot en el cas que una vegada que entri en funcionament l'esmentat immobilitzat s'utilitzi total o parcialment per a realitzar activitats o prestar serveis d'interès públic o general.
- d) Transferències per finançar despeses específiques o inusuals no afectades específicament a una activitat.

Finalment, manifestar que en relació a les subvencions concedides pels "*patrons*" a les fundacions, tant des del punt de vista de la fundació beneficiària com de l'aportant, s'estarà a la interpretació efectuada pel Boicac nº 75/2008 Consulta 6.

### 3.2.3. Subvenció que compleix els requisits per ser no reintegrable en un moment posterior al de la meritació de les despeses que finança o de la amortització dels actius que finança

Cal assenyalar que, tal i com indica el BOICAC nº75/2008 Consulta 11, en relació amb els criteris d'imputació a resultats, s'estableix que el reconeixement en el compte de pèrdues i guanys d'una subvenció, donació o llegat que es concedeix per a finançar despeses específics, s'ha d'imputar en el mateix exercici en què es meriten les despeses que estan finançant. Si la subvenció, donació o llegat s'ha concedit per finançar un immobilitzat, s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per als elements esmentats o, si s'escau, quan es produeixi la seva alienació, correcció valorativa per deteriorament o baixa en balanç.

Atès que no es poden reconèixer ingressos per una subvenció fins que aquesta obtingui el caràcter de no reintegrable, en un cas com el referit (subvenció que compleix els requisits per ser no reintegrable en un moment posterior al de meritació de les despeses que finança o de l'amortització dels actius que finança), ha d'assenyalar-se que:

1. En la mesura que la subvenció finansi despeses específiques ja meritats o la totalitat del valor original d'un actiu, de manera que s'haguessin imputat despeses (Si és el cas, dotacions a l'amortització) associats a la subvenció, en un exercici anterior al període en què la subvenció s'hagi de reconèixer com a ingrés de patrimoni net, l'import de la subvenció corresponent a les citades despeses s'ha d'imputar al compte de pèrdues i guanys en el moment en què es compleixin les condicions per al seu registre.
2. Si la subvenció finança part d'un actiu, i en el moment de registre de la subvenció com a ingrés de patrimoni net, el valor comptable de l'actiu fos superior a l'import concedit, s'aplicarà el criteri general d'imputar al compte de pèrdues i guanys l'esmentada subvenció, donació o llegat, en proporció a la dotació a l'amortització efectuada en aquest període per a



l'actiu finançat, des del moment del registre, és a dir, prospectivament. En aquest cas no és procedent fer imputacions en funció de l'amortització d'anys previs, en tant la subvenció, donació o llegat s'ha hagut de registrar com un ingrés en un moment posterior d'acord amb els criteris comptables (en conseqüència, no es tracta d'un error ni d'un canvi de criteri comptable) i admet ser correlacionada amb la imputació al compte de pèrdues i guanys del valor comptable de l'actiu a partir del moment en què, d'acord amb la norma de registre i valoració 18a del Pla General de Comptabilitat, procedeix el seu registre com a ingrés de patrimoni net.

### 3.3. Aportacions dels socis al capital social

El capital social i, si s'escau, la prima d'emissió o assumptió d'accions o participacions socials classificat com a patrimoni net es presentarà en els epígrafs A-1.I. "Capital" i A-1.II. "Prima d'emissió", sempre que s'hagués produït la inscripció en el Registre Mercantil de l'execució de l'acord de augment amb anterioritat al termini establert en la Llei per a la formulació dels comptes anuals. En cas contrari, han de figurar en la partida 5. "Altres passius financers" o 3. "Altres deutes a curt termini", totes dues de l'epígraf C.III "Deutes a curt termini" del passiu corrent del model normal o abreujat, respectivament.

La reformulació dels comptes anuals no afectarà al registre de l'ampliació de capital, llevat que s'hagués comès un error en la seva comptabilització. Una vegada inscrita l'ampliació de capital després de l'esmentat termini legal, la societat mostrarà els efectes comptables de l'operació mitjançant la reexpressió de la informació comparativa de l'exercici anterior. Les reduccions de capital es reconeixeran aplicant els mateixos criteris.

El capital social i, si s'escau, la prima d'emissió o assumptió d'accions o participacions socials classificat com a passiu financer es presentarà en un epígraf específic que s'ha de crear a aquest efecte, tant en el passiu no corrent com en el corrent, denominat "Deute amb característiques especials a llarg termini" i "Deute amb característiques especials a curt termini", respectivament. L'exigència del pagament dels desemborsaments pendents originarà el reconeixement d'un passiu amb càrrec al compte compensadora en què es comptabilitzarà l'import no exigit pendent de desemborsament. Si la societat incorre en mora es reconeixerà la corresponent despesa financera.

### 3.4. Altres aportacions de socis

Les aportacions dels socis sense contraprestació i en proporció a la seva participació en la societat, incloses les que eventualment es realitzin en mèrit de prestacions accessòries de contingut financer, no compleixen la definició d'ingrés, ni la de passiu i, per tant, el valor raonable del bé o dret aportat, o el del deute condonat, es comptabilitzarà en el patrimoni net, dins dels fons propis.

Quan els socis efectuïn una aportació en un percentatge superior a la seva participació en el capital social de la societat, l'excés sobre aquest import es reconeixerà atenent a la realitat econòmica de l'operació. En la mesura que l'operació es qualifiqui com una donació, s'aplicaran els criteris indicats en la norma de registre i valoració sobre subvencions, donacions i llegats rebuts.

S'ha de seguir aquest mateix criteri en la constitució de la societat o en els augments de capital social amb prima d'emissió o assumptió quan el valor raonable del patrimoni aportat per cada soci no sigui proporcional al valor nominal de les participacions socials o de les accions rebudes a canvi.

Per comptabilitzar aquestes aportacions en els fons propis caldrà verificar la següent informació:

- a) La certesa de la incorporació dels béns o drets al patrimoni de la societat, o de la condonació del deute,
- b) La identitat dels aportants i el percentatge de participació que posseeixen en la societat,
- c) L'import dinerari o el valor raonable dels béns o drets aportats per cada soci, o el valor raonable del deute condonat, i
- d) Que el fonament o raó objectiva de l'aportació és l'increment dels fons propis de la societat. És a dir, per determinar si les aportacions s'imputen al patrimoni net o s'inscriuen dins del passiu s'estarà al títol jurídic de l'aportació del que ha de resultar indubtablement que les quantitats aportades només poden ser reintegrades als socis previ compliment dels requisits que estableix el repartiment del benefici distribuïble.

Aquestes contribucions s'integren en el patrimoni net de la societat, però no es realitzen a canvi de noves accions o participacions socials i, en conseqüència, el soci que les realitza no rep cap dret, sense perjudici de que es reconeguin com un major valor de la inversió.

La facultat del soci de participar en el repartiment del patrimoni net de la societat, inclòs el patrimoni aportat que es regula en aquest aparat, sorgeix de la seva participació proporcional en el capital social, amb subjecció als requisits previstos a aquest efecte en la Llei de societats de capital i en els estatuts.

Les aportacions dels socis regulades en aquest article constitueixen beneficis distribuïbles i segueixen l'estatut de la prima d'emissió o prima de assumptió.

Les societats públiques comptabilitzaran les aportacions rebudes de la entitat pública dominant seguint els criteris establerts en la norma de registre i valoració 18a, apartat 2, del Pla General de Comptabilitat i els regulats, en el seu desenvolupament, per l'Ordre EHA/733/2010, de 25 de març, per la qual s'aproven aspectes comptables d'empreses públiques que operen en determinades circumstàncies.

#### **4. Entrada en vigor**

Aquestes Instruccions entren en vigor a la data de la seva signatura i deixen sense efecte aquelles que les contradiguin o s'hi oposin.

L'INTERVENTOR GENERAL,

Tarragona, en la data de la signatura digital.