

1) INTRODUCCIÓN

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (BOE de 11 de marzo de 2019) [RICAC] ha desarrollado criterios sobre la presentación de los instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital social y otros aspectos contables derivados de la regulación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio [LSC], y en la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

El objeto de este artículo es analizar aquellas operaciones de aportación que no suponen incremento de capital. En concreto aquellas aportaciones realizadas para reforzar la situación patrimonial de las sociedades bien mediante aportaciones de activos líquidos (efectivo), activos inmateriales, materiales o financieros o la condonación o capitalización de pasivos financieros.

2) REGULACIÓN MERCANTIL

El Título III de la LSC regula las aportaciones sociales. Pero el citado título se refiere a las aportaciones que supondrán la creación de participaciones sociales o la emisión de acciones.

El artículo 58.1 de la LSC establece que “sólo podrán ser objeto de aportación los bienes o derechos patrimoniales susceptibles de valoración económica”. Adicionalmente el artículo 295.2 establece que “..el aumento del capital podrá realizarse con cargo a nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la aportación de créditos contra la sociedad..”.

No obstante, la LSC no regula expresamente las aportaciones realizadas por los socios o accionistas para la compensación de pérdidas o la capitalización de la sociedad sin la creación de nuevas participaciones sociales o la emisión de acciones.

La RICAC, en su exposición de motivos establece que “.. al igual que las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9 de la resolución, desde un punto de vista contable son patrimonio aportado y no renta generada por la sociedad, a diferencia de otras

reservas procedentes de beneficios, pero el estatuto mercantil de estas partidas es el que rige para las ganancias acumuladas. Es decir, podrán ser objeto de distribución o reparto entre los socios previo cumplimiento de las restricciones establecidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la aplicación del resultado o las reservas de libre disposición.”

Esto es, se trata de aportaciones que podrán calificarse como patrimonio de la sociedad, en función del acuerdo adoptado para su aportación y que, en última instancia, se trataría de una partida del patrimonio neto de libre disposición, con las restricciones legales para el reparto de reservas de libre disposición.

Estas aportaciones, respecto de las que suponen un incremento del capital social, presentan las siguientes notas principales:

- No requieren de un acuerdo expreso de la Junta General.
- No requieren su elevación a público ni su inscripción en el Registro Mercantil.
- Su importe puede ser objeto de distribución, con los matices que se citan en el apartado siguiente, y las restricciones legales a la distribución de dividendos.

En resumen, suponen una forma de capitalización más flexible, con menores costes y complicaciones formales y, sobre todo, con una mayor flexibilidad de cara a los socios.

3) REGULACIÓN CONTABLE

Este tema ya fue tratado por el ICAC en la consulta número 4 del BOICAC 79 de septiembre de 2009. Ahora el artículo 9 de la RICAC trata sobre este tipo de aportaciones (*otras aportaciones de socios*) estableciendo que:

- a) Las aportaciones de los socios sin contraprestación y en proporción a su participación en la sociedad, incluidas las que eventualmente se realicen en mérito de prestaciones accesorias, no cumplen la definición de ingreso, ni la de pasivo y, por lo tanto, el valor razonable del activo aportado, o el de la deuda condonada, se contabilizará en el patrimonio neto, dentro de los fondos propios, en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».
- b) Cuando los socios efectúen una aportación en un porcentaje superior a su participación en el capital social de la sociedad, el exceso sobre dicho importe se reconocerá atendiendo a

la realidad económica de la operación. En la medida en que la operación se califique como una donación, se aplicarán los criterios indicados en el apartado 1 de la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

La RICAC extiende este tratamiento a las ampliaciones de capital con prima, al recoger que: “Se seguirá este mismo criterio en la constitución de la sociedad o en los aumentos de capital social con prima de emisión o asunción cuando el valor razonable del patrimonio aportado por cada socio no sea equivalente al valor razonable de las participaciones sociales o de las acciones recibidas a cambio”.

Por último, tal y como hemos citado en el apartado anterior, la RICAC consolida el concepto de patrimonio distribuible (art. 9.5) de estas aportaciones. No obstante, no tendrán esta consideración las aportaciones que se hayan reconocido como donaciones o legados, mientras figuren en el Patrimonio Neto del balance de la sociedad, en el epígrafe de subvenciones y donaciones.

4) ASPECTOS FISCALES PARA LA SOCIEDAD

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, tres son los aspectos fundamentales a la hora de revisar estas operaciones:

- a) Que la aportación consista en la **capitalización de deudas (pasivos financieros)**. En tal caso el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece que: “Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable”. Por tanto, no se produce bases imponibles, con independencia que se reconozcan ingresos por donación (consulta de la DGT V1350-15).
- b) Que la aportación consista en **activos monetarios o no**. En este caso se nos presentan las siguientes posibilidades:
 - i. Que **todos los socios aporten en proporción a su participación**. En tal caso ni contable ni fiscalmente se reconocerá ingreso alguno.
 - ii. Que **algún socio realice aportaciones superiores a su participación**. En tal caso, como hemos visto en el apartado anterior, la sociedad reconocerá una donación, bien contra pérdidas y ganancias o contra patrimonio neto (en función de los regulado por la NRV

18.1 del PGC). Fiscalmente se producirá un ingreso que formará parte de la base imponible en aplicación de lo regulado en el artículo 18.11.b de la LIS. En el caso de que la sociedad haya reconocido la donación en patrimonio neto (activo amortizable o compensación para pérdidas o gastos futuros) surgirán diferencias temporarias.

En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, en su concepto de **Operaciones Societarias**, estamos ante un hecho sujeto al mismo (art. 19.12º del Texto Refundido de la Ley del impuesto), pero al mismo tiempo exento en virtud del artículo 45.I.B).11 del mismo texto, dado que la práctica totalidad de las operaciones societarias se encuentran exentas (consulta de la DGT V1978-16).

5) ASPECTOS FISCALES PARA EL SOCIO

En cuanto al socio aportante nos encontramos antes dos posibles escenarios:

- a) Que la aportación **se realice en proporción a su partición, esto es en concepto de incremento de fondos propios**. La aportación incrementará el coste de su participación, tanto desde el punto de vista contable (personas jurídicas) como patrimonial (personas físicas).
- b) Que la aportación **no sea proporcional, esto es incluya una donación**. El exceso así determinado tendrá la consideración de liberalidad (art. 18.11.b de la LIS) y por tanto no será gasto deducible.

En el caso de producirse su devolución, esta distribución de reservas correspondiente a aportaciones de socios, debe tener el tratamiento establecido para el reparto de la prima de emisión, dada su misma naturaleza (consulta de la DGT V1978-16):

- a) En este sentido, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades, la distribución de la prima de emisión minorará el valor fiscal de la participación, considerándose ingreso el exceso que, en su caso, pudiera corresponder. Teniendo en consideración las exenciones establecidas en el artículo 21 de la LIS.
- b) Parecida regulación encontramos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, aunque hemos de tener en cuenta lo recogido en el artículo 25.1.e de la Ley del impuesto.

6) UN EJEMPLO

La Sociedad Xyz tiene varios socios, el socio A tiene un 50% del capital social y el resto de los socios el 50% restante. La sociedad ha tenido unas pérdidas, antes de impuestos y del registro de las operaciones de capitalización que se describen, de 100.000 € y tiene unas bases imponibles negativas (BINs) de 200.000 €, por pérdidas de ejercicios anteriores. Con el fin de capitalizar la sociedad y garantizar su futuro el socio principal (A) realiza las siguientes aportaciones al patrimonio:

- a) Capitaliza una deuda por importe de 500.000 €.
- b) Realiza una aportación de efectivo de 200.000 €.
- c) Aporta equipos productivos nuevos valorados en 100.000 €, con una vida útil estimada de 10 años.

Registro contable.- (una vez regularizados los grupos 8 y 9)

| # Cuenta / Concepto | Cargos | Abonos |
|---|------------|------------|
| Capitalización de deuda | | |
| 118 Aportaciones de socios o propietarios | | 250.000,00 |
| 740 Subvenciones y legados (socios) | | 250.000,00 |
| 163 Deudas l/p partes vinculadas | 500.000,00 | |
| Aportación de efectivo | | |
| 118 Aportaciones de socios o propietarios | | 100.000,00 |
| 740 Subvenciones y legados (socios) | | 100.000,00 |
| 572 Bancos c/c | 200.000,00 | |
| Aportación de activos productivos | | |
| 118 Aportaciones de socios o propietarios | | 50.000,00 |
| 131 Subvenciones y legados de capital | | 37.500,00 |
| 479 Impuesto diferido (tipo 25%) | | 12.500,00 |
| 21? Inmovilizado material | 100.000,00 | |

Liquidación Impuesto Sociedades.-

| Concepto | Base Imponible |
|---|---------------------|
| Resultado contable previo antes de impuestos | (100.000,00) |
| Subvención de explotación (capitalización deuda) | 250.000,00 |
| Subvención de explotación (aportación en metálico) | 100.000,00 |
| Resultado contable ajustado antes de impuestos | 250.000,00 |
| Ajuste capitalización deuda (art. 17.2 LIS) | (250.000,00) |
| Ajuste aportación inmovilizado material (art 18.11 LIS) | 50.000,00 |
| Base imponible antes de compensación de BINs | 50.000,00 |
| Aplicación de BINs ejercicios anteriores | (50.000,00) |
| Base imponible del Impuesto | 0,00 |

El ajuste por la capitalización de deuda supone una diferencia permanente, mientras que la aportación del activo material supondrá el reconocimiento de un activo fiscal, que podrá ser reconocido en la medida que se den las condiciones para ello, según el marco conceptual del PGC.



OTRAS APORTACIONES DE SOCIOS

Aportaciones que no suponen ampliaciones de capital en sociedades de capital

La Resolución del ICAC sobre instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (<https://www.boe.es/boe/dias/2019/03/11/pdfs/BOE-A-2019-3422.pdf>) ha desarrollado los aspectos contables alrededor de los instrumentos de patrimonio y en concreto sobre las aportaciones que no suponen ampliaciones de capital.

Pretendemos revisar:

- Los aspectos mercantiles de estas operaciones.
- La regulación contable.
- Los aspectos fiscales de estas operaciones, tanto desde el punto de vista de la sociedad como de los socios.

En concreto trataremos:

- Las aportaciones en efectivo.
- Las aportaciones de activos.
- La condonación o capitalización de deudas.

V&G Consultores, S.L.

Avenida de Castilla, 1 Oficina 9-12 (Edificio Best Point)
 28830 San Fernando de Henares
 Teléfono: 911 251 302
 WEB: www.vgconsultores.es
 Email: clientes@vgconsultores.es