

APORTACIONES NO DINERARIAS AL CAPITAL SOCIAL

Tal como analizamos en un trabajo anterior, a la hora de constituir una sociedad, si bien son mucho más frecuentes las aportaciones de los socios en forma de dinero, también se presentan en la práctica aportaciones al capital social, realizadas por los socios, que no tienen forma de dinero.

Son las conocidas como aportaciones no dinerarias al capital social, y se dan en forma de: elementos de activo fijo material o inmaterial (maquinaria, herramientas, naves industriales, terrenos, instalaciones, vehículos, etc...); existencias o material almacenable (materiales para transformar y fabricar productos terminados, materiales para revender, etc...); etc...

En el caso particular de las aportaciones no dinerarias, rige una diferente fiscalidad que en el caso de las aportaciones dinerarias. Nos referimos, en esencia, a los dos principales impuestos directos e indirectos, de nuestro panorama tributario: IRPF e IVA. Pretendemos, por tanto, en el presente artículo, exponer las principales variables a tener en cuenta, referidas a la fiscalidad de dichas aportaciones, en relación al IVA y al IRPF.

Vamos a partir de varios ejemplos de aportaciones no dinerarias:

1. Un empresario bajo la modalidad de persona física (autónomo), cesa en su actividad y aporta la totalidad de la misma a una sociedad limitada, con la intención de continuar ejerciendo la misma actividad, pero bajo el régimen de persona jurídica.
2. El mismo empresario aporta solo una parte de los elementos que conforman su actividad, de manera que no deja de ejercerla a título de persona física, sino que la sigue realizando con el resto de elementos que no ha aportado a la sociedad.
3. El socio de una sociedad aporta a la misma unas mercancías que ha recibido en cobro de una deuda a su favor que tenía reconocida con anterioridad. préstamo y del anticipo, ya que su tratamiento contable difiere sustancialmente. La problemática específica que pretendemos abordar es la del préstamo.

Vamos a analizar los tres ejemplos anteriores, desde el punto de vista de la imposición directa, en primer lugar (IRPF para el socio aportante).

A continuación, veremos las implicaciones de los mismos casos, para la imposición indirecta (IVA). Con respecto al IRPF, con carácter general, las aportaciones no dinerarias, por parte de una persona física, de activos de su propiedad suponen una alteración en la composición de su patrimonio.

APORTACIONES NO DINERARIAS AL CAPITAL SOCIAL

Es decir, como regla general, las aportaciones no dinerarias por parte de una persona física de activos de su propiedad tales como inmuebles, acciones, actividad económica, etc..., a una sociedad mercantil, suponen una alteración en la composición de su patrimonio y, por tanto, deberá integrar en la base imponible de su IRPF la renta positiva que se le genere consecuencia de esa transmisión. Esto supone que el socio aportante tendrá un incremento de patrimonio, cuantificado por la diferencia entre:

- El valor por el que esos elementos sean recibidos en la sociedad a la que se aportan. Se computa el mayor valor entre el valor nominal de las acciones o participaciones recibidas en contra-prestación, el valor de cotización de los títulos recibidos en contra-prestación o el valor de mercado del bien o derecho aportado. El mayor valor de estos tres, constituirá el valor de adquisición de dichos bienes para la sociedad destinataria de los mismos.
- El valor de adquisición de los bienes y servicios aportados

Por lo tanto, nuestro socio aportante tributará en IRPF por la ganancia patrimonial obtenida en la operación, como en cualquier otro caso se pudiera producir dicha ganancia patrimonial:

$\text{Ganancia Patrimonial} = \text{Valor transmisión} - \text{Valor adquisición}$

La citada ganancia patrimonial podrá ser objeto de corrección, en función del número de años en que se ha generado, para modular el efecto del transcurso del tiempo en la obtención de la misma.

No obstante lo anterior, frente al régimen general antes expuesto, se establece una excepción importante de neutralidad fiscal, respecto a ciertas aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

- a. Que la sociedad mercantil que recibe la aportación, por parte del contribuyente, sea residente en territorio español, o realice actividades en este, por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.
- b. Que una vez realizada la aportación no dineraria, el contribuyente aportante participe en los fondos propios de la sociedad mercantil que recibe la aportación en, al menos, el 5%.
- c. Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por parte de personas físicas, se cumplan adicionalmente los siguientes requisitos:

APORTACIONES NO DINERARIAS AL CAPITAL SOCIAL

- Que la sociedad cuyas acciones o participaciones se aportan no sea una agrupación de interés económico, española o europea (AIE), una unión temporal de empresas (UTE), o una sociedad que tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- Que las acciones o participaciones aportadas:

1.Representen una participación de, al menos, un 5% por ciento de los fondos propios de la entidad y

2.Se hayan poseído de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d.Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos a acciones o participaciones, tales como inmuebles, por parte de personas físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente. préstamo otorgado por una empresa a un trabajador a un tipo de interés superior al interés legal del dinero, no tiene implicaciones fiscales adicionales. No obstante, no suele ser ésta la tónica, sino más bien la contraria, que la empresa preste dinero a sus trabajadores con cierta ventaja con respecto al interés legal del dinero.

Así las cosas, en caso de resultar aplicable el referido régimen especial, la persona física aportante no deberá integrar renta alguna en la base imponible de su IRPF como consecuencia de esa transmisión, y las participaciones recibidas como consecuencia de dicha aportación conservarán a efectos fiscales los valores y fechas de adquisición que tenían los elementos patrimoniales aportados.

En base a lo anterior, debe tenerse en cuenta que para ser calificada como aportación no dineraria, susceptible de acogerse al régimen fiscal de diferimiento —lo que supone la no integración en la base imponible del socio aportante de las rentas que se pongan de manifiesto con la referida transmisión— la operación deberá contar con un motivo económico válido, ya que la fiscalidad no debe ser un freno, ni tampoco un estímulo, en la toma de decisiones sobre operaciones de reorganización.

Por el contrario, cuando la causa que motiva dichas operaciones sea meramente fiscal, esto es, su finalidad sea conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no será de aplicación el régimen especial de diferimiento.

Como podemos comprobar, y a efectos de la imposición directa, la clave está un poco en el destino de las aportaciones no dinerarias. De manera que si dicho destino es una actividad económica real, los bienes aportados quedan afectos a la misma, y el socio aportante mantiene una participación superior al 5%, entra en juego el régimen especial de diferimiento, por lo que no habría variación en el patrimonio del socio, como consecuencia de dicha aportación.

Vamos a analizar ahora las implicaciones fiscales desde el punto de vista de la imposición indirecta, esto es, el régimen de IVA aplicable a estos casos. Partimos igualmente del caso general, y vamos profundizando, en función de los matices de las diferentes casuísticas.

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, en el ámbito espacial del Impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Entendiéndose que se realizan en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.
- Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

Sentadas las bases generales, vamos a ver ahora que hay una Directiva de la UE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la cual dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no suponga la realización de una entrega de bienes.

APORTACIONES NO DINERARIAS AL CAPITAL SOCIAL

De manera más concreta, se establece que no estarán sujetas al Impuesto: la transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que el concepto de transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes, debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil, o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa, o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

Por tanto, en los supuestos considerados será necesario determinar si los elementos transmitidos constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Esta será la clave para determinar si existe o no imposición en IVA.

El primero de los supuestos planteados no estaría sujeto, al transmitirse la totalidad de elementos que conforman la actividad económica. De hecho, la misma actividad, con los mismos elementos, se continua ejerciendo bajo la forma de persona jurídica.

En el segundo de los supuestos, habría que analizar con detalle si los elementos parciales aportados constituyen o no una parte de la empresa con autonomía suficiente para desarrollar la actividad.

En el tercero de los casos, la aportación estaría sujeta a IVA, dado que se aportan unas existencias, que en si mismas, no constituyen una parte de una empresa con autonomía propia e independiente para continuar ejerciendo la actividad.