

## **IMPLICACIONES FISCALES DE LAS APORTACIONES DE SOCIOS SIN AUMENTO DE CAPITAL. PARTE I.**

Con cierta habitualidad una vez constituida la sociedad, y ante la necesidad de dotar de mayor liquidez o de reforzar el patrimonio neto de la sociedad, los socios pueden plantearse la posibilidad de aportar financiación adicional a la empresa. Para ello se pueden proponer distintas alternativas cuya conveniencia debe ser analizada:

- Realizar una ampliación de capital.
- Formalizar un préstamo entre los socios y la Sociedad.
- Dotar una cuenta corriente con socios y administradores –cuenta 551-.
- Realizar una aportación sin aumento de capital -cuenta 118-.

En el presente trabajo, nos centramos en comentar las principales implicaciones en relación con las aportaciones de socios sin aumento de capital –aportaciones en la cuenta 118-.

Esta alternativa ha sido utilizada con cierta frecuencia para evitar la rigidez que presentan las demás alternativas en lo que refiere a formalidades: basta con el simple acuerdo por mayoría de la Junta de Socios.

En este sentido, destacar que la realización de una aportación sin aumento de capital no tiene una regulación mercantil específica y, por tanto habrá que acudir al Plan General Contable (en adelante, PGC) para encontrar una delimitación del concepto.

El PGC, establece que en la cuenta 118 del Grupo 1, bajo la rúbrica “Aportaciones de socios o propietarios”, deberán reconocerse aquellos elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

Al respecto, debe destacarse que para la formalización de la citada aportación no será necesario el otorgamiento de escritura pública ni la inscripción en el Registro Mercantil, bastando el acuerdo de la Junta de Socios en el que quede claro que se realiza una aportación para compensar pérdidas o para incrementar los fondos propios.

La reestructuración del balance y el fortalecimiento patrimonial de las sociedades mercantiles, especialmente ante situaciones de desequilibrio financiero o necesidad de recursos con vocación de permanencia, no siempre exige la modificación estatutaria inherente a una ampliación de capital.

El concepto de Aportaciones de socios sin ampliación de capital emerge como una figura instrumental de extraordinaria utilidad, proporcionando flexibilidad mercantil y ventajas en el ámbito contable y tributario.

El presente trabajo tiene por objeto analizar la naturaleza jurídica, el tratamiento contable (bajo el Plan General de Contabilidad) y las implicaciones tributarias (IS e ITPAJD) de estas aportaciones, contrastando su operativa con la ampliación de capital tradicional.

La elección entre ambas modalidades no es trivial y tiene efectos directos sobre el blindaje patrimonial, los derechos del socio y la eficiencia fiscal de la operación.

El foco de estas aportaciones reside en la inyección de fondos o bienes directamente al Patrimonio Neto, concretamente al subgrupo 11 (Reservas y otros instrumentos de patrimonio), sin afectar la cifra de Capital Social (subgrupo 10).

El Capital Social es una magnitud estatutaria con función de garantía frente a terceros, inmovilizada hasta su reducción formal. Por el contrario, estas aportaciones engrosan una partida (comúnmente la 118, Aportaciones de socios o propietarios), que, si bien refuerza el Patrimonio Neto, goza de mayor flexibilidad para su futura capitalización, devolución (en ciertas condiciones), o compensación de pérdidas.

Estas aportaciones abarcan diversas figuras que comparten el objetivo de aumentar los fondos propios sin alterar la cifra de Capital. La clave reside en su naturaleza: deben ser no reintegrables a voluntad del socio, o al menos no exigibles, para ser consideradas fondos propios a efectos de la normativa mercantil y contable. En general, nos podemos encontrar con las siguientes tipologías:

- Aportaciones para Compensación de Pérdidas (Art. 415 RRM). Es la figura más directamente regulada para este fin. Se destina a restaurar el equilibrio patrimonial.
  - Naturaleza: Se considera una liberación de la sociedad de la obligación de soportar el desequilibrio, siendo su destino la reserva disponible o la compensación directa de resultados negativos acumulados, en ejercicios previos.
  - Procedimiento: Aunque no requieren modificación estatutaria, el acuerdo debe adoptarse en Junta General, con la mayoría reforzada si afectan a derechos individuales. En el Registro Mercantil se prevé su inscripción para dar publicidad a la mejora patrimonial.
- Aportaciones de Socios o Propietarios (Cuenta 118). Esta es la categoría residual y más habitual para las inyecciones de fondos con vocación de permanencia.
  - Condición Esencial: La aportación ha de realizarse a fondo perdido o, en su defecto, con una cláusula de no exigibilidad o de subordinación total y perpetua al cumplimiento de todas las demás obligaciones sociales. Si la sociedad puede devolverla a voluntad (o lo está haciendo), contablemente no debe ir a Patrimonio Neto, sino a pasivo.
  - Finalidad: Aportar liquidez, financiar un proyecto concreto o, fundamentalmente, reconstituir el Patrimonio Neto para evitar la causa de disolución del art. 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC).

- Prima de Asunción o Emisión sin Capitalización Inmediata. Si bien la prima (o el sobreprecio pagado en una ampliación) se capitaliza implícitamente como parte del fondo propio, puede destinarse a una reserva.

A nivel contable y mercantil, el registro contable de estas aportaciones es el pilar que determina su validez como instrumento de refuerzo patrimonial, especialmente de cara a la normativa de disolución.

De acuerdo con la Norma de Registro y Valoración (NRV) 9ª del PGC y las sucesivas consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), estas aportaciones se registran en el Patrimonio Neto (Grupo 1). Cuenta Específica: Habitualmente se utiliza la Cuenta 118, Aportaciones de socios o propietarios, siendo el el reconocimiento es inmediato.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) exige que estas aportaciones se consideren fondos propios solo si se realizan de forma no reintegrable o si la sociedad no tiene la obligación, ni siquiera en el largo plazo, de su devolución. Si existiera una obligación de reembolso (incluso supeditada a beneficios futuros), debería tratarse como un Pasivo Financiero (préstamo subordinado o participativo) y no como Patrimonio Neto.

La razón mercantil de mayor peso para realizar una aportación de este tipo es la neutralización de la causa de disolución por pérdidas (art. 363.1.e TRLSC: Patrimonio Neto inferior a la mitad del Capital Social).

Su principal efecto es que al engrosar la cuenta 118, estas aportaciones aumentan el Patrimonio Neto de manera directa e inmediata, sin necesidad de esperar a la inscripción registral de una ampliación de capital, lo cual puede ser crucial cuando el desequilibrio es inminente.

Con respecto a su valoración a efectos de disolución, la jurisprudencia y la doctrina mercantil confirman que el importe reflejado en la cuenta 118 debe computarse a efectos de determinar el cumplimiento de la ratio Capital Social / Patrimonio Neto.

A nivel tributario, el análisis fiscal debe centrarse en dos tributos principales: el Impuesto sobre Sociedades para la valoración y las implicaciones futuras, y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en la modalidad de Operaciones Societarias (OS) por el hecho imponible.

Con respecto a la sociedad, en el IS, estas aportaciones, ya sean dinerarias o no dinerarias, son una operación de Patrimonio Neto, por lo que no genera renta en la sociedad. En el caso de Aportaciones No Dinerarias (AND), la sociedad que recibe la AND registra el bien aportado por su valor de mercado (art. 17.2 TRLIS, por remisión). El exceso del valor de mercado sobre el valor contable en la entidad aportante se imputará como renta en esta última (ver 4.1.2.), si se llegara a dar tal circunstancia.

Con respecto al socio que realiza la aportación es quien puede generar una renta, según el tipo de aportación de que se trate:

- Aportación Dineraria o de Fondo: No genera renta.
- Aportación No Dineraria (AND): La renta vendrá determinada por la diferencia entre el valor de mercado del bien aportado y su valor contable; en el socio genera una renta o pérdida patrimonial integrable en la base imponible del IRPF del socio. Caso Especial

Finalmente, y con respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), la figura de estas aportaciones está sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias (OS), conforme al Art. 19.2.a), que grava el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado de sede de dirección efectiva.

En este caso, la realización de la aportación por el socio, aunque no conlleve aumento de capital, constituye el hecho imponible de Operaciones Societarias. Por su parte, la Base Imponible será el importe nominal de la aportación. En el caso de AND, será el valor real de los bienes aportados, deducidas las cargas que graven los bienes.

Desde 2010 (Ley 16/2007), la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para las operaciones de aumento de capital es aplicable también a las aportaciones que los socios realicen a la sociedad que no supongan aumento de capital.

Por lo tanto, si la aportación es realizada por un socio a la sociedad, la operación está sujeta a ITPAJD-OS, pero exenta. La realización de la autoliquidación (modelo 600) sigue siendo obligatoria en la mayoría de las Comunidades Autónomas, a pesar de que el resultado sea cero.