

IMPLICACIONES FISCALES DE LAS APORTACIONES DE SOCIOS SIN AUMENTO DE CAPITAL. PARTE II.

En resumen, y a nivel fiscal, La Dirección General de Tributos publicó una consulta en 2016 en la que se analizaba de forma detallada el tratamiento a efectos del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) de las aportaciones de socios sin contraprestación y, en su caso, de su posterior reembolso.

De esta forma, siguiendo la senda abierta con las primeras consultas publicadas en 2009 y 2010, que sólo analizaban supuestos de aportación proporcional no reintegrable, la DGT ha empezado a clarificar una situación algo controvertida sobre la que todavía existen escasos pronunciamientos judiciales, y que podemos resumir de la siguiente manera:

- **Tributación directa en sede de la sociedad receptora:** La aportación no tendrá ninguna implicación fiscal, en tanto en cuanto se realice en partes alícuotas entre todos sus socios, puesto que el PGC considera que dichas aportaciones tienen la calificación de fondos propios y no de ingresos. Sin embargo, si no se realiza de forma proporcional, la parte que no se corresponda con el porcentaje de participación tendrá la consideración de ingreso en IS para la entidad y de liberalidad para el aportante.
- **Tributación directa en sede del socio aportante:** La DGT ha establecido un criterio para el tratamiento de dichas aportaciones en función de que la aportación a los fondos propios se realice:
 - **SIN derecho a devolución (a fondo perdido):** se considerará que la aportación sigue el mismo criterio que las aportaciones realizadas para compensar pérdidas y, por tanto, constituye mayor valor de adquisición de las participaciones en la sociedad a efectos del IRPF.
 - **CON posibilidad de un posterior reembolso (tras acuerdo de la Junta):** se considerará que dicha devolución tiene el mismo tratamiento que la distribución de reservas (procedentes de beneficios o aportaciones de socios). Por tanto, su distribución tendrá el mismo tratamiento que tiene el reparto de la prima de emisión a efectos del IS –socio es persona jurídica- o del IRPF –socio es persona física-.

A nivel de tributación indirecta de la operación, en 2015 la DGT publicó una consulta en la que se analizó la tributación indirecta de este tipo de operaciones, concluyendo que la aportación de un socio a la sociedad sin que se produzca un aumento de capital, constituye una operación sujeta y exenta a la modalidad de Operaciones Societarias (en adelante, OS) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

IMPLICACIONES FISCALES DE LAS APORTACIONES DE SOCIOS SIN AUMENTO DE CAPITAL. PARTE II.

La posterior devolución de dichas aportaciones no constituye hecho imponible de la referida modalidad de OS pues no supone disminución del capital social de la entidad.

La ventaja operativa de estas aportaciones frente a la ampliación del capital social, y aunque ambas están exentas, el caso que nos ocupa evita el coste de notaría y registro mercantil, asociado a la documentación y trámite de la escritura pública, necesaria para la ampliación de capital, ofreciendo una tramitación más ágil.

En este sentido, estas aportaciones ofrecen un equilibrio entre la necesidad de blindaje patrimonial y la flexibilidad financiera futura, pero no están exentas de riesgos.

El principal riesgo reside en que la Administración Tributaria o los Auditores reclasifiquen la aportación como deuda si las condiciones de la misma no cumplen estrictamente el requisito de no exigibilidad. Los principales indicadores de riesgo residen en:

- Existencia de un pacto de devolución explícito o implícito.
- Remuneración fija o independiente de los resultados de la sociedad.
- Plazo de vencimiento cierto.

Si finalmente se clasifica como pasivo, la aportación, esta no computa para el cálculo del Patrimonio Neto a efectos de la causa de disolución.

La correcta documentación es vital para soportar la naturaleza de fondos propios de la aportación frente a la Administración Tributaria. Aunque no requiere modificación estatutaria, es imprescindible el acuerdo formal de la Junta General de Socios. Este acuerdo debe contener, como mínimo:

- Identificación del socio(s) aportante(s) y el importe/bien.
- Declaración explícita e inequívoca de la naturaleza NO REEMBOLSABLE o NO EXIGIBLE de la aportación. Este punto es irrenunciable.
- Destino de la aportación (ej. a la Cuenta 118, Aportaciones de socios o propietarios, con la finalidad de reforzar el Patrimonio Neto y evitar la causa de disolución).

Las Aportaciones de Socios sin Ampliación de Capital constituyen una herramienta de ingeniería financiera y legal de primer orden para la gestión patrimonial de las sociedades. Su principal fortaleza radica en la agilidad, la eficiencia fiscal (exención de ITPAJD) y la capacidad de actuar como un escudo inmediato contra las causas de disolución.

No obstante, su correcto uso exige una meticulosa articulación contractual y contable que asegure su inmovilización en el Patrimonio Neto (Cuenta 118) y evite la tentación de la Administración de recalificarlas como deuda oculta.

La clave interpretativa reside en la ausencia de exigibilidad y la vocación de permanencia que la vincula al riesgo inherente del capital. La documentación formal en Junta es, por tanto, el elemento probatorio fundamental para blindar la operación.