

Consulta Vinculante V1978-16, de 09 de mayo de 2016 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

LA LEY 2150/2016

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Hecho imponible. La Junta de Socios ha decidido, al objeto de dotar de liquidez a la sociedad y mejorar el patrimonio neto, realizar aportaciones a la cuenta 118 "aportaciones de socios o propietarios". Dicha aportación se realizó con el objeto de que pudiera ser reembolsada a los socios, siempre que éstos así lo acordaran en la Junta. La cantidad no reintegrable realizada por el socio, tendrá la consideración de aportación del socio a la sociedad, sin que en dicha aportación se genere ingreso alguno computable en la cuenta de resultados y tampoco se genera renta para determinar la base imponible del IS. La distribución de la prima de emisión minorará el valor fiscal de la participación, considerándose ingreso el exceso que pudiera corresponder. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD. Transmisiones patrimoniales. Exenciones. Préstamos y depósitos en efectivo. Si el negocio jurídico realizado es el de préstamo, tanto la constitución del mismo como su ampliación posterior están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, si bien estarían exentas en ambos casos y no sujetas a las otras modalidades del impuesto.

DESCRIPCIÓN

En el año 2012 la Junta de Socios decidió al objeto de dotar de liquidez a la sociedad y mejorar el patrimonio neto, realizar aportaciones a la cuenta 118 "aportaciones de socios o propietarios" contemplada en el RD 1515/2007 (LA LEY 11560/2007) del PGC de Pymes. Dicha aportación se realizó en la misma proporción que la participación de todos los socios en el capital social.

Dicha aportación se realizó con el objeto de que, en el momento en que se reestableciera el equilibrio patrimonial y la situación de la liquidez lo permitiera, pudiera ser reembolsada a los socios, siempre que éstos así lo acordaran en la Junta. Dicha circunstancia quedó establecida en el acuerdo de aportación.

A finales de 2012 uno de los socios vendió su participación a otros dos socios, En el ejercicio 2014 la situación financiera de la entidad ha mejorado, por lo que los socios tienen previsto aprobar el reembolso de las aportaciones. No se descarta que en futuros ejercicios puedan realizarse nuevas aportaciones de socios para financiar proyectos específicos o para reestablecer el equilibrio patrimonial, con la condición de que dichas aportaciones sean reembolsables por acuerdo de la Junta.

CUESTIÓN

1º) Cuál sería el tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades tanto de la futura aportación como de la disposición prevista para el 2014.

2º) Cuál sería el tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios tanto de otra eventual aportación como de la disposición prevista para el 2014.

3º) Cuál sería el tratamiento en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados tanto de la constitución de la aportación como de disposición prevista.

CONTESTACIÓN

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 18095/2014) (en adelante LIS), establece lo siguiente:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

El artículo 36.2 del Código de Comercio (LA LEY 1/1885), en la redacción dada por el artículo primero.uno de la Ley 16/2007, de 4 de julio (LA LEY 7292/2007), de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, define los ingresos y los gastos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle."

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (LA LEY 11517/2007), define en la cuenta 118 las "aportaciones de socios o propietarios" como "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."

En el caso planteado, la cantidad no reintegrable realizada por el socio, tendrá la consideración de aportación del socio a la sociedad, sin que en dicha aportación se genere ingreso alguno computable en la cuenta de resultados y, en la medida que la LIS (LA LEY 18095/2014) no establece ningún precepto particular al respecto, tampoco se genera renta alguna para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En definitiva, en relación con las cantidades entregadas por los socios a la sociedad para reforzar su situación financiera, la principal novedad establecida en el PGC, respecto al tratamiento de las subvenciones, donaciones o legados, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, "...es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa, fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un "déficit"..."

La equiparación realizada por la norma contable de las aportaciones realizadas por los socios a la sociedad sin contraprestación, se destinen o no a la compensación de pérdidas, debe ser también efectuada en cuanto a la calificación a efectos del IRPF de dichas aportaciones, por lo que el criterio mantenido por este Centro Directivo en cuanto a la consideración de las aportaciones realizadas por los socios para la compensación de pérdidas, como mayor valor de adquisición de sus participaciones, debe ser extendido al caso presente y considerar en consecuencia que la cantidad aportada por el socio para fortalecer el patrimonio de la sociedad deberá integrar el valor de adquisición de las participaciones en la sociedad.

En todo caso, como se ha referido, para considerar que las aportaciones efectuadas forman parte de los fondos propios de la entidad, éstas deben realizarse sin derecho a su devolución y sin que se pacte contraprestación alguna por dichas aportaciones.

Por lo que respecta a la distribución que se realice a los socios de la cuenta correspondiente a aportaciones de socios o propietarios, en que se ha materializado la aportación realizada por éstos; la entrega de dicha cantidad a los socios corresponderá al derecho abstracto a la distribución de reservas (procedentes de beneficios o de aportaciones de socios) acordada en los términos y con los requisitos establecidos para ello en la normativa mercantil, que corresponde a cada socio por el hecho de serlo (y por tanto, con independencia de que hubiera o no aportado en su día los fondos correspondientes a las reservas a repartir).

Bajo dicha consideración, la 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.

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.

En el ámbito de las personas físicas, de acuerdo con la normativa vigente en el ejercicio 2014 en que se formula la consulta, el artículo 25.1.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LA LEY 11503/2006) (BOE de 29 de noviembre), considera rendimientos del capital mobiliario "la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario."

Por su parte, el artículo 74.3.h) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3030/2007) (BOE de 31 de marzo) dispone que no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre "los rendimientos procedentes de la devolución de la prima de emisión de acciones o participaciones y de la reducción de capital con devolución de aportaciones, salvo que procedan de beneficios no distribuidos, de acuerdo con lo previsto en el segundo párrafo del artículo 33.3.a) de la Ley del Impuesto".

Por tanto, el importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las participaciones, tributando el exceso (diferencia entre el importe obtenido y el precio de adquisición de las acciones), como rendimiento del capital mobiliario, no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta, y sin derecho a la exención del artículo 7 y) de la Ley del Impuesto (que declara exentos en los casos establecidos en dicho artículo los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de la Ley del Impuesto, con el límite de 1.500 euros anuales).

Por último, debe señalarse que la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (LA LEY 18094/2014), por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LA LEY 11503/2006), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LA LEY 398/2004), y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, ha suprimido la citada exención y ha modificado el reproducido artículo 25.1.e) de la Ley del Impuesto, que queda con la siguiente redacción aplicable a partir de esa fecha:

"e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de

valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004 (LA LEY 4852/2004), relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo segundo de esta letra e) la distribución de la prima de emisión hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra e)."

Por último, en lo que se refiere a los efectos de la operación sobre su valor de adquisición y antigüedad, al no establecerse reglas específicas en la normativa del Impuesto respecto a la imputación al valor de adquisición de las diferentes participaciones sociales del importe distribuido y al corresponder el importe distribuido a la totalidad de las participaciones, su distribución entre las distintas participaciones sociales deberá hacerse en proporción al valor de adquisición de cada una respecto al valor de adquisición total de la cartera.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

El artículo 7 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (LA LEY 3423/1993) (BOE de 20 de octubre de 1993) -en adelante, TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993)-, que determina lo siguiente:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

(...)

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en

cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por otra parte el artículo 19.1 del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993), recoge que:

"1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

2.º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

3.º El traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea."

A su vez el artículo 45 del mismo texto legal, en sus apartados 11 y 15 establece que:

"Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I. B) Estarán exentas:

(...)

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

(...)

15. Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, incluidos los préstamos representados por bonos de caja emitidos por los bancos industriales o de negocios."

En cuanto al contrato de préstamo, el artículo 1.740 del Código Civil (LA LEY 1/1889) lo define del siguiente modo:

"Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo.

El comodato es esencialmente gratuito.

El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés."

Dado que la entidad consultante manifiesta en su escrito que las cantidades aportadas por los socios les serán devueltas por la sociedad por acuerdo de la Junta, parece que cabría calificar la operación como contrato de préstamo de los socios a la sociedad, pues aquellos han entregado a

esta dinero con condición de devolver otro tanto; al tratarse de dinero, llevará la calificación de simple préstamo. A estos efectos, es irrelevante que se pacte pago de intereses o no (préstamo simple gratuito), pues en ambos casos el negocio jurídico se calificará como oneroso, ya que la onerosidad no viene determinada por la existencia o no de intereses, sino por la de una contraprestación (onus, carga), por contraposición a los negocios jurídicos lucrativos en los que la prestación de una parte no queda compensada por la contraprestación de la otra parte.

Pues bien, si el negocio jurídico realizado es el de préstamo, salvo que resulte aplicable el supuesto de no sujeción regulado en el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993), tanto la constitución del préstamo como su ampliación posterior serían convenciones sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (artículo 7.1.B) del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993)), si bien estarían exentas en ambos casos (artículo 45.I.B).15 del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993)) y no sujetas a las otras modalidades del impuesto.

Ahora bien, si nos encontramos ante una aportación de los socios que no suponga aumento de capital social, circunstancia que de la escueta explicación aportada es imposible determinar, dicha aportación estaría sujeta al concepto de operaciones societarias, pero exenta del mismo, en función del artículo 45.I.B)11.

La posterior restitución a los socios de la cantidades aportadas, en tanto no suponga disminución del capital social, no constituye ningún hecho imponible del impuesto.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003).

