

**Solicitante:** Ayuntamiento de la Villa de Ingenio

**Consulta 3/2014**, relativa al concepto de aportación patrimonial en el marco de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, y la posibilidad de realizar una transferencia a una Sociedad Mercantil Local, cuyo capital es íntegramente del Ayuntamiento, con la finalidad de dotarla de liquidez para el pago de las obligaciones,

**Acuerdo Plenario:** 23 de septiembre de 2014

**Texto:**

“La disposición adicional novena de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante, LBRL) introducida por el apartado 36 del artículo primero de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (en adelante, LRSAL) recoge un conjunto de normas que tienen por objeto el redimensionamiento del sector público local.

La regulación que contiene es secuencial, de modo que el apartado 1 de la citada disposición adicional se refiere a las Entidades Locales, el apartado 2 a las entidades dependientes de aquéllas y los apartados 3 y 4 a las entidades dependientes que se podrían denominar “*de segundo nivel*”, es decir, dependientes de otras directamente dependientes de las Entidades Locales.

La norma se refiere, exclusivamente, a las entidades relacionadas en el artículo 3.1 de la LBRL y sus organismos autónomos, y, dentro de este grupo, a las que tengan un plan económico-financiero o de ajuste que estén aplicando.

En ese caso, durante la vigencia de dichos planes, las citadas Entidades Locales y sus organismos autónomos no podrán:

- adquirir, constituir o participar en la constitución, directa o indirectamente, de nuevos organismos, entidades, sociedades, consorcios, fundaciones, unidades y demás entes durante la vigencia de aquellos planes, ni
- realizar aportaciones patrimoniales ni suscribir ampliaciones de capital de entidades públicas empresariales o de sociedades mercantiles locales que tengan necesidades de financiación.

Como excepción, las Entidades Locales podrán realizar las citadas aportaciones patrimoniales si, en el ejercicio presupuestario inmediato anterior, hubieren cumplido con los siguientes requisitos:

- el objetivo de estabilidad presupuestaria, es decir, que hayan liquidado sus presupuestos en equilibrio o superávit, entendido éste como capacidad de financiación en términos de contabilidad nacional.
- el límite de deuda pública, referido a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, de acuerdo con los criterios establecidos en los artículos 51 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por lo que se refiere a las operaciones de endeudamiento a corto plazo, y 53 del mismo texto normativo en cuanto a las operaciones de endeudamiento, en general, para la aplicación del régimen de autorización para formalizar dichas operaciones cuando lo sean a largo plazo. En consecuencia:
  - Las operaciones a corto plazo vigentes a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior no deberán superar el 30 por ciento de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio anterior a aquél.
  - El volumen total del capital vivo de las operaciones de crédito a corto y largo plazo vigentes a 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior no deberán superar el 110 por ciento de los ingresos corrientes liquidados en el ejercicio anterior a aquél.
- y su período medio de pago a proveedores no supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad.

Las Entidades Locales que no tengan un plan económico-financiero o de ajuste vigentes están excluidas de las limitaciones anteriores.

Por tanto, imposibilita efectuar aportaciones patrimoniales a la sociedad desde el momento en que la Entidad, en el ejercicio inmediatamente anterior, hubiere incumplido los objetivos de estabilidad y deuda pública y su período medio de pago a proveedores supere en más de treinta días el plazo máximo previsto en la normativa de morosidad.

Dicha Disposición Adicional no contiene una definición de qué debe considerarse como aportación patrimonial.

Dada la redacción del conjunto de la LRSAL, notablemente influida por la terminología propia de la normativa de estabilidad presupuestaria, hay que entender referido este concepto al recogido en el *"Manual de cálculo del déficit en contabilidad nacional adaptado a las corporaciones locales"* de la Intervención General de la Administración del Estado, en su

epígrafe IV.4.4, precisamente, titulado *"Aportaciones patrimoniales"*. En este apartado se explica que:

*"Las sociedades anónimas o limitadas participadas por las Administraciones públicas, así como los entes de derecho público, fundaciones públicas y consorcios pueden recibir aportaciones patrimoniales de la Administración en forma de ampliaciones de capital, aportaciones de socios para compensar pérdidas, aportaciones al patrimonio de fundaciones o de entes de derecho público"*.

Así, las aportaciones patrimoniales consisten en la entrega de capital a cambio de un activo financiero o un aumento de la participación del ente.

Si la entidad concede una subvención reintegrable dará entrada a un derecho de cobro frente a la sociedad mercantil, esto es, a un activo financiero y, por tanto, una aportación patrimonial.

Si concede una subvención para la cobertura de pérdidas de ejercicios anteriores o una aportación no reintegrable, debe tratarse como aportaciones del socio y, por tanto, aumento de la participación del ente en la sociedad mercantil, lo que también impediría la Disposición Adicional Novena.

Este aspecto ha sido abordado por el documento elaborado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, aclarando que dichas aportaciones patrimoniales prohibidas son las que tienen su reflejo en el concepto 850 de la estructura presupuestaria, es decir, las derivadas de adquisición de acciones o de participaciones, tal como refleja la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales:

*"Capítulo 8. Activos financieros: Este capítulo recoge el gasto que realizan las entidades locales y sus organismos autónomos en la adquisición de activos financieros, cualquiera que sea la forma de instrumentación y su vencimiento.*

*Artículo 85. Adquisición de acciones y participaciones del sector público.*

*Se recogerá la compra de títulos representativos de la propiedad del capital.*

*Concepto 850. Adquisición de acciones y participaciones del sector público.*

*Gastos correspondientes a adquisiciones de acciones y participaciones en entes pertenecientes al Sector Público.*

*Se distinguirá, a nivel de los siguientes subconceptos, la finalidad de dichas compras:*

*Subconcepto 850.10. Adquisición de acciones y participaciones para compensar pérdidas.*

*Subconcepto 850.20. Adquisición de acciones y participaciones para financiar inversiones no rentables.*

*Subconcepto 850.90. Resto de adquisiciones de acciones dentro del sector público”.*

No obstante, al margen del capítulo presupuestario al que el Ayuntamiento aplique la transferencia a efectuar a la sociedad mercantil local, en el estado de gastos del presupuesto de la Entidad Local, si la misma es genérica y su destino es paliar un desequilibrio económico de la mercantil dependiente, la misma debe considerarse como una aportación patrimonial similar a la que define el concepto 850 del estado de ingresos, siendo de aplicación lo dispuesto en la disposición adicional novena de la LBRL.

En consecuencia, las transferencias indeterminadas o no aplicadas a actividad concreta deben ser tratadas contablemente como aportaciones de los socios y no pueden ser consideradas como ingresos, con independencia de que a capítulo del estado de gastos se hayan imputado, de forma errónea o acertada. En tanto que, las transferencias determinadas o aplicadas a actividad específica, deben ser contabilizadas como ingresos; y, en consecuencia, consideradas como ingresos de explotación del ejercicio.

Por lo tanto, el criterio diferenciador consiste en que si la transferencia se considera contablemente como aportación del ente público dominante al capital social o al patrimonio neto de la empresa pública dependiente, nos encontraremos ante una subvención genérica destinada a financiar los gastos de explotación de forma indeterminada. Por el contrario, si el ente público dominante subvenciona mediante una transferencia corriente o de capital una actividad específica o concreta de la empresa dependiente, tendrán el tratamiento contable de ingresos aplicándolos a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Esto exige hacer un análisis de la causa del traspaso de fondos y de su naturaleza, para hacer una adecuada imputación, ya que ésta no puede depender de la referencia nominal meramente formal decidida la Entidad Local al tramitar el expediente.

Así, el vigente Plan General de Contabilidad para la empresa privada recoge en la cuenta 118 las aportaciones de socios o propietarios como 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.

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.

En el presente caso, la cantidad indeterminada y no reintegrable entregada por el Ayuntamiento a la sociedad mercantil para atender problemas de tesorería de la que tiene la totalidad del capital social, tendrá la consideración de aportación del socio a la sociedad, sin que dicha aportación genere ingreso alguno computable en la Cuenta de Resultados.

En consecuencia, se trata de aportaciones realizadas por la Entidad Local a la sociedad para reforzar su situación financiera, tratándose de una transferencia de fondos que no tiene 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 cuanto a la reducción de capital, se trata de una operación que tan solo puede darse obedeciendo a causas justificadas.

El Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital establece las modalidades de reducción y las condiciones que deben darse para cada una de ellas. El acuerdo de reducción se aprobará en junta general y especificará el importe a reducir, la finalidad de la reducción, el procedimiento mediante el cual la sociedad ha de llevarlo a cabo, el plazo de ejecución y la suma que haya de abonarse, en su caso, a los socios.

En el caso de la consulta parece tratarse de una operación consistente en la disminución de los fondos propios de la sociedad, con la finalidad de ajustar sus niveles de fondos propios.

La reducción de capital por este motivo no supone alteración patrimonial y se efectúa mediante el traspaso de la cuenta de capital a la de reservas.

Hay que distinguir tres modalidades para llevarla a cabo:

- Reducción o disminución del valor nominal de las acciones, manteniendo el número de acciones.
- Amortización o eliminación de acciones, con reembolso de las aportaciones a sus titulares.
- Agrupación de acciones para su canje o sustitución por otras acciones de menor valor nominal total.

En conclusión,

- La transferencia a la sociedad mercantil de capital íntegramente del Ayuntamiento, con la finalidad de dotarla de liquidez para el pago de las obligaciones para atender problemas de tesorería, tendría la consideración de aportación de socios, sin que dicha aportación genere ingreso alguno computable en la Cuenta de Resultados, por lo que debería tratarse como un aumento de la participación del ente en la sociedad mercantil, lo que impediría la Disposición Adicional Novena de la LBRL.

La disminución de los fondos propios de la sociedad, con la finalidad de ajustar sus niveles de fondos propios, dado que no supone alteración patrimonial, no estaría incluida dentro de las limitaciones establecidas por la Disposición Adicional Novena de la LBRL