

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de julio de 2025

Sala 1.^a

R.G. 6172/2022

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Aportación no dineraria. Aportación en exceso. Si bien las aportaciones de los socios que guarden la proporcionalidad con su porcentaje de participación en el capital social de la entidad deben contabilizarse como incrementos de los fondos propios, los excesos de dicha aportación respecto a su participación efectiva tienen la consideración de ingreso en la sociedad.

En Sede sesión, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 06/05/2021, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Castilla y León dictó acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, derivado del acta de disconformidad número A02-...53 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad **XZ SL**, notificándose dicho acuerdo a la interesada el día 07/05/2021 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante comunicación notificada el 22/07/2020.

Las actuaciones de comprobación e investigación tuvieron alcance parcial de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), comprobando únicamente, respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, *"la aportación de los socios 2015"*.

En el curso de tales actuaciones se han puesto de manifiesto los siguientes hechos respecto de cuya regularización la mercantil no prestó su conformidad:

- En el ejercicio objeto de comprobación eran socios de la entidad los siguientes:

- D. **Axy**, con un 5,00% del capital social.
- D.^a **Bts**, con un 5,00% del capital social.
- D. **Cxt**, con un 90,00% del capital social.

- Según la contabilidad aportada por la entidad, los socios habían efectuado las siguientes aportaciones al Patrimonio Neto, sin que hubiera habido ampliación del capital social, con cargo a las cuentas que se detallan:

- En el asiento 1220, de fecha 01/01/2015, se traspasan a la cuenta 11800000 *"Fondos Propios"* ... euros desde la cuenta 16350002 *"Deudas a L/Plazo Partes vinculadas Cxt"*, incrementándose los fondos propios en ese importe.
- También en el asiento contable 7155 de 31/12/2015, se traspasan a la cuenta 11800000 desde la cuenta 16350001 *"Deudas L/Pl partes vinculadas Axy"* ... euros y desde la cuenta 16350002, ... euros, incrementándose los fondos propios en estos importes.

- En contestación al requerimiento de información sobre aportaciones de socios, la entidad manifestó lo siguiente:

"Las aportaciones realizadas a la cuenta contable 118, aportaciones de socios para compensación de pérdidas, corresponden al traspaso de saldos de pasivo existentes en la sociedad, realizadas por socios para el fortalecimiento de la situación económica y patrimonial de la empresa, con el siguiente detalle en el que figuran las personas que hacen la aportación y la naturaleza originaria del saldo traspasado:

... Axy ... Préstamos Dinerarios

... Bts ... Préstamos Dinerarios

Síguenos en...

... **Cxt** ... *Préstamos Dineros*

... **Cxt** ... *Operaciones comerciales.*

(...)"

- En el acta de la Junta Universal de Socios, celebrada el 30/06/2016 se hizo mención a las aportaciones en el siguiente sentido:

"...examinada la delicada situación de la tesorería de la sociedad se aprueba la decisión de patrimonializar las deudas contraídas con los socios y se ratifica el registro contable de dichos pasivos que pasarán a formar parte del Patrimonio Neto".

La Inspección concluyó, empleando la prueba por indicios para rechazar las alegaciones y documentos aportados por la interesada (según los cuales se trataba de un acuerdo complejo de ampliación de capital alcanzado en unos pactos parasociales de 30/06/2015, que requería un programa de cinco años y que culminó con los acuerdos de ampliación de capital social alcanzados en la junta universal extraordinaria celebrada el 01/02/2021), que las aportaciones realizadas entre socio y sociedad proporcionales a las respectivas participaciones societarias debían contabilizarse como aportaciones, en aplicación de la regla especial de la NRV 18.2 del PGC, mientras que la parte de las mismas que excedía de dicha proporción seguía la regla general de la NRV 18.1 del PGC y debían calificarse contablemente como ingresos en la sociedad donataria.

Teniendo en cuenta los hechos anteriormente descritos, la Inspección procedió a incrementar la base imponible declarada en ... euros (importe de las aportaciones realizadas por D. **Axyy D.ª Bts** que excedían lo que les correspondería con arreglo a su porcentaje de participación en el capital social, y que debían ser considerados como ingresos con arreglo a la normativa contable) y a dictar una liquidación de la que resultaba una deuda total a ingresar de ... euros, que se desglosaba en ... euros de cuota y ... euros de intereses de demora.

SEGUNDO.- Disconforme con el anterior acuerdo, la mercantil interpuso el 26/05/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León la reclamación número 47/01946/2021, que fue desestimada mediante resolución fallada por dicho TEAR el 31/05/2022 y notificada el 17/06/2022, en los siguientes términos:

<<Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado>>.

TERCERO.- Disconforme la entidad con la anterior resolución, interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, el 16/07/2022, el recurso de alzada n.º 6172/2022, que nos ocupa, formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- Sobre la prueba:

- El lenguaje de los escritos de la AEAT no es nada concluyente, todos ellos están basados en presunciones, indicios sólo dirigidos al fin de considerar que las aportaciones realizadas por los socios lo son sin aumento de capital y que lo aportado por los socios de manera desproporcionada al porcentaje de su participación en el capital debe ser considerado como una donación.
- El principio de confianza legítima, relacionado íntimamente con la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y el contribuyente comporta, según la doctrina del TJUE y la jurisprudencia del TS, que la autoridad pública no pueda regularizar situaciones que no resulten suficientemente probadas.
- Frente a los indicios de la AEAT está la realidad del cumplimiento del calendario previsto por el que en la sociedad se amplió capital y se guardó finalmente la proporcionalidad de las aportaciones de los socios con el porcentaje de participación que correspondía a cada uno. Todo ello fue verificado por el Auditor de Cuentas bajo el control de legalidad tanto del fedatario público como es el Notario, como por el Registrador Mercantil.
- No se ha probado el animus donandi de dos de los socios.

Síguenos en...

- La AEAT sólo se ha fijado en un momento de la operación, en el de la patrimonialización de las deudas.
- Los pactos existen y se han cumplido con la Junta de 01/02/2021, se han elevado a público y se ha inscrito el acuerdo.
- El contribuyente tiene derecho a aportar a lo largo del expediente los documentos que a su derecho le corresponda.

Segunda.- Sobre la normativa y consultas aplicadas:

- La Inspección no fundamenta su acta y su informe en disposición normativa alguna, más bien el sentido de sus escritos es conjetural.
- Con el fallo del TEAR se ratifica una actuación de la Inspección en la que se generan en este caso unos "hechos imponderables" no contemplados en la Ley.
- Las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos, las citas de las consultas vinculantes V0621-10, V2333-11 y V1812-16 tratan asuntos que difieren del objeto de la inspección.
- De citar la norma de valoración 18.2 del PGC, la Inspección debe atenerse a lo que dice y no ampliar su alcance.
- Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020.

Tercera.- Sobre la indefensión:

- Inicialmente el sujeto pasivo no sabía el alcance de la inspección, en cuanto el objeto de su investigación, y ello le ha generado indefensión.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Determinar la conformidad o no a Derecho de la resolución del TEAR objeto del presente recurso de alzada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente frente a la misma.

TERCERO.- Sobre la **indefensión**.

Dado que la mercantil alega la existencia de indefensión (manifiesta al respecto que "*inicialmente este sujeto pasivo no sabía el alcance de la inspección, en cuanto el, objeto de su investigación . Y ello ha generado indefensión. No consta en ninguna diligencia que se pretendía comprobar este punto en concreto, sino es ya avanzada la inspección , es decir en la puesta de manifiesto Se inspeccionaba I/SOC, sin saber el concreto punto del tributo*"), empezaremos analizando esta cuestión.

Acercas de la indefensión, tanto el Tribunal Supremo como el Tribunal Constitucional han declarado que dicha indefensión:

<<(…) sólo tiene lugar cuando se priva al justiciable de alguno de los instrumentos que el Ordenamiento pone a su alcance para la defensa de sus derechos, o se impide la aplicación efectiva del principio de contradicción, con el consiguiente perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado: la indefensión <<consiste en un impedimento del derecho a alegar y de demostrar en el proceso los propios derechos y, en su manifestación más trascendente, es la situación en que se impide a una parte, por el órgano judicial

Síguenos en...



en el curso del proceso, el ejercicio del derecho de defensa, privándola de ejercitar su potestad de alegar y, en su caso, justificar sus derechos e intereses para que le sean reconocidos o para replicar dialécticamente las posiciones contrarias en el ejercicio del indispensable principio de contradicción>> (STC 89/86 de 1 de julio, F.J.2º). (...). Para que pueda estimarse una indefensión con relevancia constitucional, que sitúa al interesado al margen de toda posibilidad de acceder a un proceso judicial en el que pueda obtener la tutela o de alegar y defender en el mismo sus derechos, no basta con una simple vulneración meramente formal sino que es necesario que aquel efecto material de indefensión se produzca (...)>>.

Examinado el expediente administrativo se comprueba que no es cierto que el sujeto pasivo no supiera el alcance del procedimiento inspector, pues según el "RECIBO DE PRESENTACIÓN EN LA NOTIFICACIÓN MEDIANTE COMPARECENCIA ELECTRÓNICA EN LA SEDE ELECTRÓNICA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA" obrante en el expediente remitido, la entidad accedió con fecha 22/07/2020 y hora 10:06:09 en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al documento titulado "COMUNICACIÓN DE INICIO DE ACTUACIONES DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN", donde se indicaba lo siguiente:

"Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose a la comprobación de:

CONCEPTO/s PERÍODOS

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES comprobación de la aportación de los socios 2015".

Así, la AEAT informó debidamente a la entidad del alcance y objeto del procedimiento inspector, por lo que ninguna indefensión se le ha generado al respecto, procediendo desestimar las alegaciones en este punto.

CUARTO.- Sobre el objeto de controversia.

La cuestión objeto de controversia consiste en discernir si las aportaciones realizadas por los socios a la entidad (... euros de D. **Cxt**, ... euros de D. Axy y ... euros de D.ª **Bts**) obedecen a una ampliación de capital o se trata de aportaciones de los socios sin aumento de capital, dado que sus consecuencias fiscales son distintas.

La interesada sostiene que las aportaciones obedecen a un acuerdo complejo de ampliación de capital alcanzado en unos pactos parasociales de 30/06/2015, que requería un programa de cinco años y que culminó con los acuerdos de ampliación de capital social alcanzados en la junta universal extraordinaria celebrada el 01/02/2021.

La Inspección, por su parte, no dio valor probatorio a los pactos parasociales aportados fechados el 30/06/2015 en tanto que se trataban de documentos privados, determinando, en base a la prueba por indicios, que los mismos se habían realizado en el momento de su aportación al procedimiento inspector para tratar de evitar la regularización y señalando que la formalización del aumento de capital efectuada en 2021 no podía afectar a la naturaleza de la aportación efectuada cinco años atrás. Y en base a todo ello, concluyó que, si bien las aportaciones realizadas entre socio y sociedad proporcionales a las respectivas participaciones societarias debían contabilizarse como incrementos de fondos propios en aplicación de la regla especial de la NRV 18.2 del PGC, la parte de las mismas que excedía de dicha proporción debía seguir la regla general de la NRV 18.1 del PGC y calificarse contablemente como ingresos en la sociedad donataria, apoyándose en diversas consultas de la DGT y del ICAC que así lo establecían.

En concreto, motivaba la Inspección lo siguiente en el acuerdo de liquidación:

"Según ha determinado la DGT, para que las aportaciones puedan incorporarse a los fondos propios, deberán tener un carácter gratuito y no reintegrable, y si la aportación no se realiza respetando la proporción que cada socio tiene en el capital social, el exceso deberá tributar en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso que nos ocupa, el cálculo de los excesos de aportaciones se ha efectuado considerando que, si el socio mayoritario con un 90% aportó a los fondos propios ... euros, los dos minoritarios en proporción a su porcentaje del 5% debieron aportar ... euros cada uno, considerando como ingreso en cada caso la diferencia entre este importe y la cantidad que aportaron, ... euros, lo que supone un total de excesos de aportación de ... euros.

La Norma de Registro y Valoración 18. 2.ª del Plan General Contable establece que las subvenciones, donaciones y legados de socios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos

Síguenos en...

propios, atendiendo al principio contable de prevalencia del fondo de la operación, en tanto que, pese a poder verse como donativos del socio a la sociedad, son realmente una aportación a los fondos propios de ésta por parte de aquéllos. No obstante, esto es solo predicable respecto de la proporción en la que se es socio, de forma que una aportación en proporción superior a su porcentaje de participación escapa a este planteamiento, ya que se elimina uno de los elementos fundamentales de la condición de socio, que es precisamente la proporcionalidad.

En los casos en que la aportación de los socios no guarde la proporcionalidad del capital social, debemos entender que aquellos socios que participen en una proporción inferior estarán siendo beneficiados por los que han aportado por encima de su porcentaje. Así la valoración de su aportación se incrementará sin haber destinado recursos o en un porcentaje menor de lo que correspondería.

En este sentido, la consulta vinculante V1626-09 (...)

También la DGT en la consulta vinculante V233-11 (...)

Asimismo, la cuestión ha sido examinada por la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes (V1833-09, V1863-09, V0621-10, V2333-11, V2941-13, V3074-13, V3769-15), que hacen referencia a la postura adoptada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (expuesta sobre todo en la Consulta nº 04 del BOICAC nº 79/2009) (...)

En el supuesto de aportaciones que no guardan proporcionalidad con la participación tanto las consultas V0621-10, como las V2333-11 y V1812-16, concluyen que los excesos de aportación respecto a la participación efectiva deben contabilizarse como un ingreso para la donataria.

(...)

Las consultas del ICAC han aclarado que la regla especial es aplicable a las donaciones de socios siempre que sean proporcionales a su participación en el capital, y en la parte que exceda de dicha participación habría que aplicar la regla general.

Así por ejemplo, la consulta nº 4 BOICAC 79/2009 (...)

También la consulta nº 2 BOICAC 83/2010 (...)

En conclusión, y dado que la LIS no contiene ninguna norma específica respecto a las donaciones recibidas por las sociedades, las consultas tributarias vienen a ratificar los criterios contables, de manera que las aportaciones realizadas entre socio y sociedad, que sean proporcionales a las respectivas participaciones societarias deben contabilizarse como aportaciones, en aplicación de la regla especial, mientras que la parte de las mismas que exceda de dicha proporción siguen la regla general y se califican contablemente como ingresos en la sociedad donataria.

En este caso, la inspección ha aplicado la normativa contable y fiscal, calificando conforme establece el artículo 13 de la Ley 58/2003, los actos y operaciones realizadas en 2015, sin que pueda considerarse que se están grabando hechos imponible que no se han producido.

Por tanto, consideramos procedente incluir la cantidad de ... euros como ingresos del ejercicio 2015, incrementando el resultado contable de la entidad y, por consiguiente, la base imponible".

Por su parte, el TEAR de Castilla y León confirmó la regularización inspectora en resolución de fecha 31/05/2022 (RG 47/01946/2021), en los siguientes términos:

<<QUINTO.- En el caso que nos ocupa, resulta fundamental, por todo lo expuesto, determinar quién realiza la aportación y en qué cantidad. Así, es necesario determinar en primer lugar el porcentaje de participación que le corresponde a cada socio y las cantidades aportadas.

De acuerdo a la declaración presentada, D. Cxt ostenta el 90%, habiendo aportado un total de ... euros, mientras que D. Axy y Dª. Bts ostentan, cada uno, un 5%, habiendo aportado ... euros. Teniendo en cuenta esto, si el 90% supone ... euros, el 5% debería suponer ... euros. Sin embargo, D. Axy y Dª. Bts aportan ... euros, lo cual supone un exceso de aportación, en cada uno, de ... euros.

SEXTO.- En cuanto a su tributación, según lo establecido en la norma de Registro y Valoración número 18, se debe determinar si debemos calificar las aportaciones realizadas como una subvención, donación o legado, ya que cada una de estas figuras jurídicas tiene un tratamiento fiscal diferente.

- La subvención es la entrega de dinero o bienes y servicios realizada por una administración pública a un particular, persona física o jurídica, sin que exista la obligación de reembolsarlo. Suelen utilizarse en actividades consideradas de interés público, o en circunstancias de interés social.

- El legado es una forma de sucesión particular, mediante la cual el fallecido deja un concreto bien o derecho, o un conjunto de bienes o derechos singulares a una o varias personas.

- En una donación, el donante se obliga a transferir con carácter gratuito al propietario la propiedad de un bien, en este caso dinero.

En este caso, la parte de la aportación que no guarde proporcionalidad con la participación, sería una donación. Cuando las donaciones se realizan a favor de personas jurídicas, tributan por el Impuesto sobre Sociedades, según lo establecido en el artículo 3.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula la Regla general y reglas especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias. El apartado 4 de este artículo dice:

"4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones."

En conclusión, de todo lo expuesto, se puede afirmar que:

- La entrega de dinero por parte del socio a la sociedad que sea proporcional a su respectiva participación, debe ser contabilizada en la cuenta de aportaciones de socio, como así se ha efectuado.

- Por el contrario, aquella parte que no corresponda con su porcentaje de participación, debe ser considerada como ingreso del ejercicio, incrementando el resultado contable de la entidad y, por consiguiente, la base imponible.

Por tanto, a la vista de lo expuesto, debemos confirmar la regularización efectuada por la oficina gestora>>.

QUINTO.- Sobre la **normativa aplicable**.

En cuanto a la normativa que aquí resulta de aplicación, ha de señalarse que las aportaciones de socios no vienen reguladas ni en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. La norma que se refiere a las mismas es el Plan General Contable (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que 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".

Asimismo, y dado que se plantea que parte de las aportaciones de los socios se hicieran en concepto de donación, debemos citar la NRV 18ª del PGC, "Subvenciones, donaciones y legados recibidos", la cual establece dos reglas en cuanto al reconocimiento contable de estos hechos, una general en el apartado 1 y otra especial en el apartado 2:

18.ª Subvenciones, donaciones y legados recibidos

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

1.1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a

favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

(...)

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

(...)"

Finalmente, el artículo 17 de la LIS, regulador de las reglas de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, establece en su apartado 4, en redacción original, lo siguiente:

"4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.

(...)"

SEXTO.- Sobre la **prueba**.

Alega la recurrente en relación con la prueba por presunciones empleada por la Inspección las siguientes cuestiones:

- *"el propio lenguaje de los escritos de la AEAT, es nada concluyente, todos ellos basados en presunciones, indicios solo dirigidos al fin de considerar que las aportaciones realizadas por los socios lo son sin aumento de capital (como se dice en el final del punto segundo pagina 8 de 15 del ACUERDO DE LIQUIDACION), y considerar que lo aportado por los socios de manera desproporcionada al % de su participación en el capital, debe ser considerado como una donación".*
- *"el principio de confianza legítima, relacionado íntimamente con la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y el contribuyente, comporta, según la doctrina del TJUE y la jurisprudencia del TS, que la autoridad pública no pueda regularizar situaciones que no resulten suficientemente probadas".*
- *"frente a los indicios de la AEAT, está la realidad del cumplimiento del calendario previsto por el que en la sociedad se amplió capital, y se guardó finalmente la proporcionalidad de las aportaciones de los socios, con el % de participación que correspondía a cada socio. Y que además todo ello fue verificado por el Auditor de Cuentas y además bajo el control de legalidad tanto del fedatario público como es el Notario, como por el Registrador Mercantil".*
- *"NO SE HA PROBADO EL ANIMUS DONANDI, de dos de los socios".*
- *"La AEAT solo se ha fijado en un momento de la operación, la de la patrimonialización de las deudas, en el que solo ve una sin contemplar, el proceso en todo su conjunto".*
- *"Los pactos existen y se han cumplido con la Junta de 1 de febrero de 2021 y se han elevado a publico y se ha inscrito el acuerdo. Y además hay de ello reflejo en las CCAA que han sido averdadas por auditor con informe favorable. Los pactos en cambio no pueden inscribirse, que es lo que hubiese querido el TEAR pero no se nos puede exigir lo imposible. Y es que a propósito de la amplitud de la eficacia y oponibilidad de los pactos parasociales, debemos tener en cuenta su NO registrabilidad en el ámbito de la sociedad limitada".*
- *"El contribuyente tiene derecho a aportar a lo largo del expediente los documentos que a su derecho le corresponda".*

En el presente caso, lo que se cuestiona por la Inspección es si las aportaciones realizadas por los socios a la entidad obedecen a una ampliación de capital o, si por el contrario, se trata de aportaciones de los socios sin aumento de capital.

En un primer momento la entidad indicó que las aportaciones realizadas por los socios se hicieron para compensar pérdidas pero, posteriormente -después de conocer la propuesta de regularización-, señaló que obedecían a un acuerdo complejo de ampliación de capital alcanzado en unos pactos parasociales de

fecha 30/06/2015, que requería un programa de cinco años y que culminó con los acuerdos de ampliación de capital social alcanzados en una junta universal extraordinaria celebrada el 01/02/2021.

Por su parte, la Inspección, tras examinar la documentación aportada, determinó mediante la prueba por indicios, que los pactos parasociales se habían realizado en el curso del procedimiento inspector para tratar de evitar la regularización, y que la formalización del aumento de capital efectuada en 2021 no podía afectar a la naturaleza de las aportaciones efectuadas hacia cinco años.

En relación con la prueba indiciaria y las presunciones, la propia LGT recoge en su artículo 108.2, en redacción original, lo siguiente:

"Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

Al respecto, cabe indicar que la prueba indiciaria no resulta contraria a nuestro Ordenamiento Jurídico, admitiendo tanto la doctrina y la jurisprudencia la prueba indiciaria o por presunciones, siempre y cuando se parta de uno o varios hechos base o indicios que resulten acreditados para llegar, a través de un engarce que debe ser racional, lógico y razonable, a la fijación de un hecho presunto, que es el jurídicamente relevante.

Como dice la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en su sentencia de 31/01/2008 (recurso n.º 941/2004):

"Vaya por delante que correspondía a la Administración acreditar la existencia de la maquinación (artículos 114 y siguientes de la Ley General Tributaria de 1963 y 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil), a cuyo fin podía acudir a las presunciones (artículo 118, apartado, 2 de la Ley General Tributaria de 1963), pues rara vez se verifica directamente la existencia de un ardid que no trasciende la intención de sus autores. Como es sabido, dicha clase de prueba resulta válida si parte de un hechos constatados por medios directos (indicios), de los que se obtienen, a través de una proceso mental razonado, acorde con las reglas del criterio humano y suficientemente explicitado, las consecuencias o los hechos que constituyen el presupuesto fáctico para la aplicación de una norma (presunciones) (artículo 396, apartado 1, de la Ley de Enjuiciamiento civil de 2000 y, entre otras muchas, sentencias del Tribunal Constitucional 174/1985 (f.j. 6º) y 120/1999 (f.j. 2º))."

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, en su sentencia de 02/04/2008 (recurso n.º 5371/2002), argumenta que:

"En relación con la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes criterios generales acuñados por la jurisprudencia de esta Sala, según los cuales es necesario que concurran los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica como, por cierto, exige de manera expresa el reiterado art. 386.1 LEC 1/2000, párrafo segundo, al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción". O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del Tribunal Constitucional, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado, de él parte la inferencia, la operación lógica que lleva al hecho consecuencia, que será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límites a la valoración de la presunción como prueba (Cfr. STS de 19 de marzo de 2001)".

Para poder habilitar la prueba indiciaria no resulta necesario que los hechos probados constituyan, en sí mismos, pruebas directas, ni hechos ilícitos o merecedores de algún tipo de reproche desde el punto de vista jurídico. Son hechos que, por sí solos, no resultan elocuentes pero que, conjuntamente considerados, constituyen prueba. Así, lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección existe una conexión lógica.

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 17/11/1999:

"un indicio es, por definición, equívoco respecto al conocimiento del hecho que 'indica' aunque sin probarlo todavía. Una pluralidad de indicios, por el contrario, si apuntan todos ellos en una misma dirección puede convertirse en una prueba inequívoca -y, en su caso, en prueba de cargo- en la medida que su conjunto coherente elimina toda duda razonable sobre el 'hecho-consecuencia' y genera un estado de certeza moral objetivamente justificable sobre la realidad de tal hecho".

La jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 01/12/1989 con cita de la STS 499/2003 de 4 de abril), diferencia los indicios de las sospechas y conjeturas, estableciendo que:

"la sospecha consistiría en la aprehensión o imaginación de una cosa por conjeturas fundadas en apariencias o visos de verdad, la conjetura, que sería el juicio que, con ciertas probabilidades de acierto, se forma de las cosas o acaecimientos por las señales que se ven u observan y, finalmente, el indicio, que es la acción o señal que da a conocer lo oculto, en virtud de las circunstancias, que concurren en un hecho, dándole carácter de verosimilitud".

La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 16/07/2002 (rec. 3507/2000) y la sentencia del Tribunal Supremo de 08/05/2003 (rec. 708/2002) declaran:

"que la prueba indiciaria, circunstancial o indirecta es suficiente para justificar tal participación en el hecho punible, siempre que reúna unos determinados requisitos, que esta Sala recogiendo principios interpretativos del Tribunal Constitucional, ha repetido hasta la saciedad (entre las últimas sentencias dictadas, mencionemos a título de ejemplo, las de 13-12-99; 26-05-2000; 22-06- 2000; 16-06-2000; 8-09-2000, etc.)".

Estos requisitos son los siguientes:

1. Los indicios han de estar acreditados por prueba directa, con lo que se trata de evitar los riesgos inherentes a la admisión de una concatenación de indicios que aumentaría los riesgos en la valoración.
2. Los indicios tienen que estar sometidos a una constante verificación, que debe afectar tanto a la acreditación del indicio como a su capacidad deductiva.
3. Los indicios tienen que ser plurales e independientes o siendo único que posea una singular potencia.
4. Los indicios deben ser concordantes entre sí, de manera que converjan en la conclusión.
5. Esa conclusión debe ser inmediata, sin que sea admisible que el hecho consecuencia pueda llegar a través de varias deducciones o cadena de silogismos.
6. La prueba indiciaria exige una motivación que explique racionalmente el proceso deductivo por el que de unos hechos-indicios se deducen otros hechos consecuencia.

Por su parte, es doctrina reiterada de este TEAC que la prueba de cargo puede ser por indicios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- La prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados.
- Los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano.

Por tanto, para la válida utilización de la prueba de presunciones deben tenerse en cuenta los siguientes requisitos acuñados por la jurisprudencia:

- Que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base.
- Que exista una relación lógica y precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída.
- Que esté presente el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica, tal y como exige el artículo 386.1 de la LEC 1/2000 al señalar que "en la sentencia en la que se aplique el párrafo anterior (las presunciones judiciales) deberá incluir el razonamiento en virtud del cual el tribunal ha establecido la presunción".

Finalmente, debe hacerse alusión a la doctrina de este TEAC acerca de la prueba indiciaria, la cual se refleja, entre otras, en la resolución de fecha 20/07/2017 (RG 576/2014), en la que se señala al efecto que el enlace preciso y directo que se requiere entre el hecho demostrado y aquél que se trate de deducir se da cuando concurren los tres requisitos siguientes:

- a) Seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permita considerar ésta en un orden lógico, como extremadamente posible.
- b) Precisión o, lo que es lo mismo, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores del hecho desconocido que pretende demostrarse.
- c) Concordancia entre todos los hechos conocidos, que deben conducir a la misma conclusión.

Pues bien, como ya hemos indicado, la prueba por indicios realizada por la Inspección determinó que los pactos parasociales aportados en el curso del procedimiento de comprobación se habían realizado con el propósito de evitar la regularización, y que la formalización del aumento de capital efectuada en 2021 no podía afectar a la naturaleza de las aportaciones efectuadas cinco años atrás.

En concreto, la Inspección destacó como indicios más relevantes que hacían dudar de la verosimilitud de los pactos parasociales, los siguientes:

1. No fueron aportados antes del trámite de audiencia sabiendo cuál era el objeto de la comprobación, sino que se aportaron después de conocer el contenido de la propuesta de regularización. Tampoco se aportaron en la contestación al requerimiento de información en el que se habían requerido a la entidad, entre otras cosas, contratos, escrituras o cualquier otro tipo de documento en el que se reflejara la aportación, al objeto de justificar el contenido de la casilla "otras aportaciones de socios" de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.
2. No existía mención a los mismos en la Memoria de las cuentas anuales. Tampoco se reflejaba en ella el motivo por el que contablemente no se dieron como ingresos del ejercicio los excesos de aportación siguiendo el criterio del ICAC y de las consultas de la DGT.
3. La fecha que consta en el documento de los pactos es 30/06/2015, exponiéndose que se adoptan una vez celebrada la Junta ordinaria de aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2014 y como complemento a las decisiones que contablemente se habían adoptado. Sin embargo, el acta de la Junta de socios en la que se acordaron las aportaciones, que le fue requerida por la Inspección, tiene fecha de 30/06/2016 y en ella se aprobaron las cuentas de 2015.
4. En los pactos se dice textualmente "*A la firma del presente pacto, se ha acordado que los créditos a favor de los socios existentes hasta la fecha, pasen a formar parte de los Fondos Propios de la misma, por lo que pasan a considerarse aportaciones*". En el caso de D. **Cxt** la aportación fue de ... euros, si bien de ese importe, ... fueron aportados el 31/12/2015, esto es, seis meses después de la firma de los pactos, sin que existiera saldo en la cuenta del socio para aportarlos en la fecha de firma de los pactos. Asimismo, los otros dos socios aportaron ... euros el 31/12/2015.

Pues bien, siendo cierto que los obligados tributarios tienen derecho a aportar a lo largo del procedimiento todos los documentos que deseen, podemos determinar que los hechos apuntados, conjuntamente analizados, generan un estado de certeza objetivamente justificable, habiendo señalado al respecto el Tribunal Supremo en sentencia de 11/07/2003 (RJ 2003/6342) que:

"esta Sala ya ha descartado el error de pretender valorar aisladamente los indicios, ya que la fuerza probatoria de la prueba indiciaria procede precisamente de la interrelación y combinación de los mismos, que concurren y se refuerzan mutuamente cuando todos ellos señalan racionalmente en una misma dirección (SS TS de 14 de febrero [RJ 2000/481] y 1 de marzo del 2000 [RJ 2000/2271] entre otras muchas). El análisis desagregado o aislado de cada indicio, como islotes robinsonianos fuera del contexto integrado por la dinámica de los hechos y del resto de los elementos indiciarios interrelacionados, resulta manifiestamente contrario a las máximas de la experiencia y a los conocimientos científicos sobre la teoría de las probabilidades, como ha señalado esta Sala, por ejemplo en las sentencias de 24 de octubre de 2000 (RJ 2000/9157) y 21 de enero de 2001".

Y es que, los indicios presentados por la Administración han de valorarse conjuntamente.

Por otro lado, si bien ninguna norma obliga a que se eleven a público o se inscriban en un registro público los pactos parasociales de los socios, se trata de requisitos que sí se exigen para que tales documentos puedan surtir efectos frente a terceros. Así, el artículo 1.218 del Código Civil, aprobado por el Real Decreto de 24 de julio de 1889, en redacción original, señala que: "*Los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste. También harán prueba contra los contratantes y sus causahabientes, en cuanto a las declaraciones que en ellos hubiesen hecho los*

primeros", mientras que en el caso de los documentos privados el artículo 1.227, en redacción original, establece que: "La fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio".

En definitiva, frente a terceros, el documento privado por sí solo carece de valor de prueba legal, y en este sentido, se pronuncia el Tribunal Supremo, entre otras muchas, en su sentencia 1962/1990, de 3 de marzo, donde señala que: *"el artículo 1.257 del Código Civil limita la eficacia de los contratos a las partes que los otorgan y sus herederos; aunque conste, de acuerdo con el artículo 1.227 del Código Civil, la fecha de ese documento privado ello no avala la veracidad intrínseca de las declaraciones en él contenidas".*

Asimismo, este Tribunal Económico-Administrativo Central en su resolución de 05/10/2010 (RG 7915/2008 y 7917/2008, acumuladas), motivó:

«En relación con los documentos privados no impugnados, el artículo 326 de la LEC señala que "los documentos privados harán prueba plena en el proceso, en los términos del artículo 319, cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen". De este modo, mientras no sea impugnada la autenticidad el documento privado hará prueba plena en los extremos cubiertos por la fe pública respecto a los documentos públicos, o lo que es lo mismo, el documento público y privado tendrán el mismo valor probatorio. El mismo valor tendrán los documentos privados admitidos o reconocidos o aquellos que siendo impugnados, su autenticidad haya sido acreditada por otros medios.

No obstante, esta conclusión respecto a la eficacia probatoria del documento privado no impugnado, sólo puede predicarse entre las partes que suscribieron el documento, no respecto a terceros. Así, el artículo 1227 del Código Civil establece que "la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio". Por otra parte, el artículo 1218 del Código Civil establece que "los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste (...)".

En definitiva, los documentos públicos y privados no impugnados tienen idéntica eficacia probatoria ante las partes, la única y fundamental diferencia es que los documentos privados no impugnados sólo producen efectos entre las partes que lo han suscrito y los documentos públicos, en virtud de la fe pública inherente a la intervención de notario, producen efectos frente a terceros de la fecha y del hecho que motiva su otorgamiento.

A la misma conclusión, se llega con la aplicación del artículo 1230 del Código Civil que señala que "los documentos privados hechos para alterar lo pactado en escritura pública no producen efecto contra tercero". Ello significa que fijado un contrato en documento público, el documento privado posterior que lo aclare, complete o rectifique no producirá efecto frente a terceros, y que sólo producirá efecto frente a terceros cuando se otorgue la correspondiente escritura pública».

Habiéndonos pronunciado en este mismo sentido en resolución de 21/10/2024 (RG 8758/2022).

Y en cuanto al acuerdo de ampliación de capital social de fecha 01/02/2021 (elevado a público, inscrito y con constancia en las CCAA auditadas con informe favorable), procede señalar que no se está negando aquí su realidad, sino que se le pueda otorgar efectos retroactivos, modificando la naturaleza de las aportaciones efectuadas cinco años atrás. Y es que durante dicho plazo, la entidad ha dispuesto de unos fondos que fueron aportados por los socios sin contraprestación y sin asunción de compromiso alguno de devolución.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, este Tribunal Central debe declarar ajustada a Derecho la prueba por indicios al observar el vínculo de razonabilidad exigido entre las presunciones apreciadas y la consecuencia lógica extraída. Los hechos puestos de manifiesto por la Inspección llevan razonablemente a concluir que ésta ha recabado un conjunto de pruebas indirectas, y no meras sospechas, de las que se infiere que los pactos parasociales se adoptaron en el curso del procedimiento inspector para tratar de evitar la regularización. Como ha señalado la jurisprudencia respecto de la prueba de presunciones, deben concurrir uno o varios elementos o datos objetivos, como hechos base suficientemente acreditados, de los cuales y a través de un enlace preciso y directo se concluye el hecho que se pretende deducir, lo cual ha acontecido en el presente caso.

Por tanto, procede desestimar las alegaciones en este punto.

Síguenos en...



SÉPTIMO.- Sobre la normativa y consultas aplicadas.

Alega a este respecto la recurrente lo siguiente:

- *"La inspección no fundamenta su acta y su informe en disposición normativa alguna, más bien el sentido de sus escritos son conjeturales".*
- *"Con el fallo del TEAR se ratifica una actuación de la Inspección en la que se genera en este caso unos "hechos imponderables" no contemplados en la Ley (la AEAT solo se apoya en la interpretación de consultas de la propia Dirección General de Tributos o a entidades ajenas al mundo tributario, como es el ICAC), y se rompe el principio de reserva de Ley. Brilla por su ausencia que no se haga ni una simple referencia a resoluciones de Tribunales".*
- *"Las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos"; "las citas de las consultas vinculantes V0621-10, V2333-11, V1812-16 tratan asuntos que difieren del objeto de la inspección".*
- *"de citar la norma de valoración 18.2 del PGC, la inspección debe atenerse a lo que dice y no ampliar su alcance", "No dice nada esta norma 18.2 de una pretendida proporcionalidad", "en la legislación del Imppto. Sociedades no aparece contemplada ninguna parte referencia alguna a la regla de la proporcionalidad en el caso de las aportaciones al patrimonio".*
- *"La Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020". "Antes de esta Resolución, poco se dice de la llamada "regla de la proporcionalidad" a lo largo de todo el ordenamiento, y muy vagamente es tratada por el mismo ICAC, los servicios jurídicos de la AEAT a través de las Consultas que emite la Dirección General de Tributos o incluso la jurisprudencia, pero sin apoyo legal alguno".*

Examinado el expediente administrativo, se constata que la Inspección, tras indicar que *"Las aportaciones de socios no vienen reguladas en la Ley de Sociedades de Capital. La norma que ampara su aplicación es el Plan General Contable (PGC)"*, fundamentó su regularización en la Norma de Registro y Valoración 18 del Plan General Contable, señalando que si bien *"La Norma de Registro y Valoración 18. 2.ª del Plan General Contable establece que las subvenciones, donaciones y legados de socios no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, atendiendo al principio contable de prevalencia del fondo de la operación, en tanto que, pese a poder verse como donativos del socio a la sociedad, son realmente una aportación a los fondos propios de ésta por parte de aquéllos", "esto es solo predicable respecto de la proporción en la que se es socio, de forma que una aportación en proporción superior a su porcentaje de participación escapa a este planteamiento, ya que se elimina uno de los elementos fundamentales de la condición de socio, que es precisamente la proporcionalidad".* A continuación, citaba las consultas vinculantes V1626-09, V1833-09, V1863-09, V0621-10, V233-11, V2333-11, V2941-13, V3074-13, V3769-15 y V1812-16, así como las consultas n.º 4 del BOICAC 79/2009 y n.º 2 del BOICAC 83/2010 para justificar que la regla especial era aplicable a las donaciones de socios siempre que fueran proporcionales a su participación en el capital, debiendo aplicar la regla general en la parte que excediera de dicha participación.

Pues bien, sobre la interpretación y aplicación de la NRV 18ª del PGC procede traer a colación la resolución de fecha 31/10/2012 (RG 26/00512/2011 - TEAR de La Rioja) en la que se citan, entre otras, la consulta vinculante V1626-09 y las consultas n.º 7 del BOICAC 75/ septiembre 2008 y n.º 4 del BOICAC 79/ septiembre 2009, así como la resolución de fecha 30/06/2014 (RG 38/00178/2011 - TEAR de Canarias), en la que se indica expresamente que:

"las donaciones de socios a la sociedad tienen la consideración de aportación de socio a la misma, sin que la misma genere ingreso alguno computable en la cuenta de resultados y, como la legislación del Impuesto sobre Sociedades no establece ningún precepto particular al respecto, tampoco se genera renta para determinar la base imponible del Impuesto, a condición de que se mantenga la equivalencia económica entre los socios, antes y después de la aportación".

Por otra parte, hemos de indicar que la Inspección apoya su regularización en numerosas consultas tributarias de la DGT, de conformidad con lo establecido en el artículo 89.1 de la LGT, en redacción original, que dispone que:

Síguenos en...

"Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta".

Al respecto, alega la recurrente que algunas consultas tratan asuntos que difieren del objeto de la inspección ya que tratan de condonaciones de créditos.

Sin embargo, analizadas las consultas citadas por la Inspección, se comprueba que los hechos y circunstancias de las mismas sí guardan identidad con el caso que nos ocupa, en tanto que examinan las consecuencias de la falta de proporcionalidad en la condonación de deudas a los socios de entidades a efectos de la NRV 18ª del PGC, resultando que, de acuerdo con el artículo 1.187 del Código Civil, en redacción original, la condonación está sometida a los preceptos que rigen las donaciones. Por tanto, resultan perfectamente aplicables las citadas consultas al caso que aquí nos ocupa.

Y en lo que se refiere a la alegación sobre que ni la NRV 18.2 ni la legislación del Impuesto sobre Sociedades hacen referencia a la regla de la proporcionalidad en el caso de las aportaciones al patrimonio, debe señalarse que es el propio PGC el que al definir la cuenta 118 "*aportaciones de socios o propietarios*" como "*elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales(...)*", está exigiendo dicha proporcionalidad, toda vez que dicha mención sólo puede entenderse referida a las entregas de los socios proporcionales a su participación, resultando que por los excesos, de existir, los socios estarían actuando como terceros de cara a la entidad y no en su condición de "*tales*". Y es que, en los casos en que la aportación de los socios no guarde la proporcionalidad del capital social, los socios que participan en una proporción inferior estarían siendo beneficiados por los que han aportado por encima de su porcentaje, pues la valoración de su participación se incrementaría sin haber destinado recursos, o habiéndolo hecho en un porcentaje menor de lo que les correspondería, lo que se equipara con el concepto legal de donación (el artículo 618 del Código Civil, en redacción original, indica que "*La donación es un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta*") lo que determina que deba considerarse como un ingreso para la entidad.

Finalmente, alega la entidad que la resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, y en la que se hace referencia a la llamada "regla de la proporcionalidad" sólo resulta aplicable a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020. No obstante, ni la Inspección ni el Tribunal de Instancia hacen referencia a dicha resolución, sino a las consultas n.º 4 del BOICAC 79/2009 y n.º 2 del BOICAC 83/2010, en las cuales también se mencionaba la regla de la proporcionalidad.

En definitiva, este TEAC comparte el criterio de la DGT y del ICAC sobre que los excesos de aportación de los socios respecto a su participación efectiva deben contabilizarse como un ingreso en la sociedad, procediendo desestimar las pretensiones actoras y confirmar tanto la resolución del TEAR impugnada como el acuerdo de liquidación subyacente.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda