



¿Sabías que...?

Las aportaciones de socios no proporcionales pueden considerarse ingresos sujetos al IS

El Tribunal Económico Administrativo en su resolución de 17 de julio de 2025 res. núm 06172/2022/00/00, resuelve el recurso de alzada interpuesto por la entidad XZ, S.L. contra la decisión del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, que había confirmado una liquidación practicada por la Inspección de la AEAT en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

El núcleo de la controversia radica en la calificación fiscal de determinadas aportaciones efectuadas por los socios a la sociedad y, en particular, en si debían considerarse simples aportaciones al patrimonio neto o, en parte, ingresos sujetos a gravamen por exceder la proporción correspondiente a la participación de cada socio en el capital.

Antecedentes

La Inspección delimitó el procedimiento a la comprobación de las aportaciones de los socios en 2015. En ese ejercicio, la sociedad estaba participada por tres socios: uno con el 90% y dos con el 5% cada uno. Durante el año, se realizaron asientos contables trasladando deudas con los socios a la cuenta 118 del Plan General Contable, lo que incrementaba los fondos propios de la entidad.

En junta universal celebrada en 2016 se dejó constancia de que las deudas contraídas con los socios pasaban a patrimonializarse como aportaciones, en aras de reforzar la solvencia de la compañía. Sin embargo, la Inspección consideró que el acuerdo no suponía una ampliación de capital formal y que, en consecuencia, debía analizarse el tratamiento contable de las operaciones. Con base en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 18ª del PGC, concluyó que las aportaciones proporcionales al porcentaje de participación podían registrarse en fondos propios, pero los excesos —esto es, las aportaciones de los socios minoritarios por encima de lo que correspondería a su participación— debían calificarse como ingresos de la sociedad, al configurarse como donaciones. En consecuencia, se incrementó la base imponible en el importe correspondiente a dichos excesos.

La entidad recurrió primero ante el TEAR, que confirmó íntegramente el criterio de la Inspección, y posteriormente en alzada ante el TEAC.

Alegaciones de la entidad

La sociedad sostuvo que las aportaciones respondían a un acuerdo complejo de ampliación de capital pactado entre los socios en junio de 2015, con un calendario de ejecución a cinco años que culminó en la ampliación de capital formalizada en 2021. Alegó que los pactos parasociales fueron verificados por auditor, notario y registrador mercantil, y que finalmente se respetó la proporcionalidad en la distribución del capital.

Rechazó que pudiera hablarse de donaciones por falta de animus donandi y denunció que la Inspección había basado sus conclusiones en meros indicios y presunciones. Asimismo, cuestionó la aplicación de la llamada regla de la proporcionalidad, pues no está expresamente recogida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino en criterios contables y consultas de la DGT que no son vinculantes para los tribunales económico-administrativos. Finalmente, denunció indefensión, alegando que no conocía con precisión el alcance de la inspección desde el inicio.

Fundamentos del TEAC

El Tribunal comenzó rechazando la alegación de indefensión. Constató que en la notificación de inicio de actuaciones se delimitaba expresamente el objeto a la comprobación de las aportaciones de socios en 2015, por lo que la entidad sí conocía desde el principio el ámbito de revisión.

En cuanto a la controversia principal, el TEAC consideró que la Inspección había actuado correctamente al aplicar la prueba por indicios. Recordó la doctrina constitucional y del Tribunal Supremo sobre la validez de la prueba indiciaria, siempre que exista un enlace lógico y directo entre los hechos conocidos y las conclusiones. En este caso, valoró que los pactos parasociales no se aportaron hasta avanzado el procedimiento, no constaban en las cuentas anuales ni se reflejaban en la memoria, y presentaban incongruencias temporales con las aportaciones contabilizadas. Tales circunstancias permitían dudar de su veracidad y otorgar mayor credibilidad a la tesis inspectora.

Sobre la calificación contable y fiscal, el TEAC señaló que, aunque la Ley del Impuesto sobre Sociedades no regula específicamente las aportaciones de socios, sí lo hace el Plan General Contable. La NRV 18ª distingue entre donaciones de terceros y donaciones de socios: en este último caso, se registran en fondos propios y no constituyen ingreso. Ahora bien, esta regla especial se entiende aplicable únicamente cuando la aportación respeta la proporcionalidad con la participación en el capital. Cuando se excede esa proporción, el exceso se configura como una liberalidad en favor de los socios que aportan menos, lo que encaja con el concepto de donación y, en consecuencia, genera un ingreso para la sociedad.

Para fundamentar esta interpretación, el TEAC citó consultas de la DGT y criterios del ICAC, que han reiterado que los excesos de aportación respecto de la participación efectiva deben calificarse como ingresos. Asimismo, recordó que los pactos

parasociales en documento privado carecen de eficacia frente a terceros, a diferencia de la ampliación de capital de 2021, que aunque válida en sí misma no podía retrotraer efectos a 2015.

Conclusión

El TEAC concluyó que la actuación inspectora era conforme a derecho y por tanto las aportaciones proporcionales al capital podían registrarse como fondos propios, pero no así los excesos que debían tratarse como ingresos de la sociedad. Por tanto el Tribunal rechaza las alegaciones de la entidad, tanto por la falta de prueba suficiente de la existencia de un acuerdo de ampliación de capital en 2015 como por la improcedencia de otorgar efectos retroactivos a la operación de 2021.

En consecuencia, desestima el recurso de alzada y confirma íntegramente la liquidación practicada y la resolución del TEAR de Castilla y León.

Se trata de un criterio relevante aún no reiterado que no constituye doctrina a los efectos del artículo 239 de la LGT.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.