



Roj: **STS 3485/2019** - ECLI: **ES:TS:2019:3485**

Id Cendoj: **28079130032019100250**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **3**

Fecha: **30/10/2019**

Nº de Recurso: **6140/2018**

Nº de Resolución: **1512/2019**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIEGO CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CLM 1649/2018,**  
**ATS 13596/2018,**  
**STS 3485/2019**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Tercera**

#### **Sentencia núm. 1.512/2019**

Fecha de sentencia: 30/10/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6140/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 15/10/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Diego Cordoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CAST.LA MANCHA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

Transcrito por: AVJ

Nota:

R. CASACION núm.: 6140/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Diego Cordoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Luis Martín Contreras

## **TRIBUNAL SUPREMO**

### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Tercera**

#### **Sentencia núm. 1512/2019**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Eduardo Espin Templado, presidente

D. Jose Manuel Bandres Sanchez-Cruzat



D. Eduardo Calvo Rojas

D<sup>a</sup>. Maria Isabel Perello Domenech

D. Jose Maria del Riego Valledor

D. Diego Cordoba Castroverde

D. Angel Ramon Arozamena Laso

En Madrid, a 30 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto en su Sección Tercera por los magistrados indicados al margen, el recurso de casación número 6140/2018, interpuesto por el procurador de los tribunales don Rodrigo Pascual Peña, en nombre y representación de la mercantil Abanades Selección Rural, S.L., y bajo la dirección letrada de don Isaac Román García, contra la sentencia dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla La Mancha, de fecha 28 de mayo de 2018 en el recurso contencioso-administrativo número 101/2016.

Ha sido parte recurrida la Junta de Comunidades de Castilla La Mancha, representada y defendida por el Letrado de los Servicios Jurídicos.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Diego Cordoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.** El Procurador de los Tribunales don Rodrigo Pascual Peña, actuando en nombre y representación de la entidad Abanades Selección Rural SL, interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de mayo de 2018 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (rec. 101/2016) por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha **sociedad** contra la resolución del Director General de Empresas, Competitividad e Internacionalización de la Consejería de Empleo y Economía de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, de 8 de enero de 2016, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución de 27 de abril de 2012, por la que se revoca la subvención concedida a la recurrente por no contar con un mínimo del 30% de la inversión subvencionable en recursos propios, conforme a la base 5.<sup>a</sup> de la Orden de 7/10/2004, de la Consejería de Industria y Tecnología.

**SEGUNDO.** Mediante Auto de 17 de diciembre de 2018 se admitió el recurso de casación declarando que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, consiste en determinar si en las subvenciones y ayudas condicionadas a contar con un determinado volumen de recursos propios, resulta exigible la inscripción del aumento del **capital** social en el Registro Mercantil en el plazo establecido para el cumplimiento de las condiciones.

**TERCERO.** La parte recurrente formalizó la interposición de su recurso de casación argumentando, en síntesis, que solicitada una ayuda a la inversión empresarial amparo de las ordenes de 7 y 8 de octubre de 2004 de la Consejería de Industria y Tecnología, referidas a las ayudas establecidas por el Decreto 53/1998, de 26 de mayo, por resolución de la Dirección General de Promoción Empresarial y Comercia de 7 de abril de 2008 de Castilla-la Mancha se acordó la concesión de una subvención por un importe de 179.394 €.

Con fecha 23 de marzo de 2010 se dictó resolución por la que se amplía el plazo para el cumplimiento de los requisitos da 36 meses desde la notificación del acuerdo de concesión, quedando fijado el plazo el 14 de abril de 2011.

En fecha 21 de diciembre de 2009 la **sociedad** otorgó escritura de aumento de **capital** por importe de 825.000 € con la intención de cumplir con el requisito de contar con recursos propios superiores al 30% de la inversión subvencionable, previsto para la concesión de la subvención. La escritura no fue inmediatamente inscrita en el Registro Mercantil, pero las aportaciones realizadas nunca fueron exigidas por los socios, sino que, por el contrario, por sus actos coetáneos y posteriores a la escritura de ampliación de **capital**, pusieron de manifestó la aportación de recursos propios. Y así en la Junta General Extraordinaria, de 15 de diciembre de 2009 se decidió realizar aportaciones a fondos propios por parte de los socios y al igual consta en la aprobación de cuentas anuales del ejercicio 2009 por la Junta General Universal de 30 de junio de 2010, aceptadas por el Registro Mercantil de Guadalajara, en la que constaba un **capital** de la **sociedad** por 930.551, 55 € y constaba la ampliación de **capital** realizada por los socios. Dicha ampliación de **capital** fue también notificada a la Junta de Castilla La Mancha (páginas 182 y ss del expediente) y en el informe de la jefa del Servicio de Promoción Empresarial y Comercia de la Delegación de Guadalajara de 29 de junio de 2011 se reconoce el cumplimiento de los requisitos relativos a recursos propios con un importe de 930.551 €, que se considera justificado.



Sin embargo, por resolución del Director General de Economía, Competitividad y Comercio de 27 de abril de 2012 se revoca la subvención concedida al considerar que se había producido un incumplimiento del requisito consistente en contar con un porcentaje del 30% de la inversión subvencionable en recursos propios, al considerar que no se había inscrito la escritura de ampliación de **capital** dentro del plazo para el cumplimiento de las condiciones de la subvención.

Por otra parte, las inversiones comprometidas se ejecutaron en el proyecto empresarial para el que se solicitó la subvención, en concreto, la inversión en la reforma de un hotel rural en Guadalajara.

La recurrente considera infringidas las siguientes normas:

1º Infracción de los artículos 315.1 y 316.1 del Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de **Sociedades de capital**. Considera que si bien el art. 315 de la LSC prevé la obligación de inscribir en el Registro Mercantil el aumento de **capital** y su ejecución, y en el art. 316.1 de la LSC el derecho de los aportantes a pedir la resolución de las obligaciones en caso de omitirse la inscripción, el recurrente considera que una cosa es que el negocio de aumento de **capital** deba inscribirse en el Registro Mercantil y otra muy distinta es que la falta de inscripción impida la consideración de fondos propios las aportaciones realizadas por los socios.

La obligación de inscripción en el registro debe ser entendida como la salvaguarda de los derechos de terceros y la posibilidad de que los socios, en determinadas circunstancias, puedan pedir la resolución de la aportación. Pero una cosa es que se perfeccione o no el aumento de **capital** a efectos registrales y otra muy distinta que el acto de aportación económica a la **sociedad** existió efectivamente y desplegó efectos económicos.

2º Infracción del artículo 21.1 del Código de Comercio, publicado por Real Decreto de 22 de agosto de 1885 y del art. 9.1 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

Ambos preceptos recogen la necesidad de la inscripción registral y la publicación en el Boletín oficial para la oposición a terceros, pero, a su juicio, ello no quiere decir que a efectos de entender integrado en los fondos propios de una empresa un aumento de **capital** se requiere la inscripción en el registro mercantil. Las aportaciones realizadas por aumento de **capital**, aun las no inscritas, existen efectivamente y despliegan plenos efectos jurídicos y económicos entre los socios y la **sociedad**.

Considera que existe una jurisprudencia que reconoce efectos jurídicos y económicos de las aportaciones realizadas por los socios. A tal efecto, invoca la STS de 16 de enero de 2014 (rec. 1931/2011) en la que se afirma que la falta de constancia tabular reviste significación únicamente en cuanto a terceros, pero no respecto de los socios, a los que nos les será permitido desconocer la existencia de la decisión adoptada. Ello implica que a falta de inscripción no afecta a las relaciones internas entre la **sociedad** y los socios, que conocen y deben asumir las consecuencias jurídicas y económicas de los actos y negocios celebrados. Por ello, los socios eran conocedores de la ampliación del **capital**, de hecho la habían suscrito y estaban de acuerdo con ella sin que exigieran el reintegro de cantidad alguna.

3º Infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo ( STS, de 15 de noviembre de 2013, rec. 3019/2011).

Tanto la Administración como la sentencia impugnada sostiene que las aportaciones no tenían la naturaleza de fondos propios en tanto el aumento de **capital** no se hubiese inscrito en el Registro Mercantil, sin embargo, la jurisprudencia ha reconocido que la falta de inscripción no impide los efectos jurídicos económicos del negocio, sino solo tiene incidencia en cuanto a su oposición por terceros.

La sentencia del TS de 15 de noviembre de 2013 (rec. 3019/2011) en la que se afirma que el aumento o ampliación de **capital** surta efectos frente a terceros es necesario la inscripción en el Registro Mercantil, sin embargo ello no es exigible respecto de la Administración tributaria, toda vez que la entidad notificó la entidad realizada, por lo que dejó de ser un tercero de buena fe con la consecuencia de que la aportación realizada desplegó sus efectos desde esa fecha.

Por ello, la Administración no puede alegar la falta de inscripción dado que se le notificó la ampliación de **capital** y emitió un informe, a efectos de liquidación, que reconocía el cumplimiento del requisito.

4º Infracción del punto 9 del apartado 6 de la Tercera Parte del Plan General de contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de la norma de valoración 18ª del PGC y del marco conceptual del PGC en cuanto a la definición de fondos propios y pasivos.

La forma jurídica de las aportaciones no debe afectar en su calificación como fondos propios o pasivo sino lo que debe primar para la calificación es el fondo económico del negocio.



Por todo ello, solicita que se case y anule la sentencia impugnada y las resoluciones administrativas de las que trae causa, en concreto, el Acuerdo de revocación de la subvención de 27 de abril de 2012 dictada por el Director General de Economía, Competitividad y Comercio, y se declare el derecho al cobro de la subvención y la obligación de la Junta de Castilla La Mancha al pago de la misma.

Y solicita un pronunciamiento del Tribunal que reconozca que, en el caso de subvenciones y ayudas condicionadas a contar con un determinado volumen de recursos propios, no resulta exigible la inscripción del aumento del **capital** social en el Registro Mercantil en el plazo establecido para el cumplimiento de las condiciones.

**CUARTO.** El letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha se opone al recurso de casación.

Considera que la sentencia aplica correctamente los artículos 315.1 y 316.1 de la Ley de **Sociedades** de **capital**, pues no puede jurídicamente sostenerse que se tenga por realizada una ampliación de **capital**, al tiempo de determinar el porcentaje de recursos propios exigidos para obtener una subvención, si la indicada ampliación no fue inscrita en el Registro Mercantil, pues la condición exigida por la Administración no quedaría consolidada. No debe olvidarse el derecho de los aportantes a pedir el reintegro de lo apartado, lo que daría lugar al incumplimiento sobrevenido de las condiciones exigidas para otorgar la subvención.

La sentencia también aplica correctamente el art. 21.1 del Código de Comercio, pues la Administración gestora de la subvención ha de ser considerada, en los términos del citado precepto, como un tercero y solo le sería oponible el aumento de **capital** inscrito en el Registro Mercantil. Y la jurisprudencia invocada no puede ser aplicada bien por tratarse de efectos jurídicos *ad intra*, bien por contemplar supuesto de hechos económicos a efectos tributarios.

En el presente caso nos encontramos ante un procedimiento declarativo de derechos que ha de cumplir determinadas condiciones, que deben acreditarse conforme a la normativa mercantil.

**QUINTO.** Evacuado dicho trámite, se declararon conclusas y quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para votación y fallo, fijándose finalmente al efecto el día 15 de octubre de 2019, en cuyo acto tuvo lugar, habiéndose observado las formalidades legales referentes al procedimiento.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** El representante legal de la entidad Abanades Selección Rural SL interpone recurso de casación contra la sentencia de 28 de mayo de 2018 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (rec. 101/2016) por la que se desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por dicha **sociedad** contra las resoluciones dictadas por el Director General de Empresas, Competitividad e Internacionalización de la Consejería de Empleo y Economía de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, de 8 de enero de 2016, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución de 27 de abril de 2012.

Las resoluciones administrativas impugnadas revocaron la subvención concedida al entender que la **sociedad** recurrente no justificó un mínimo del 30% de la inversión subvencionable en recursos propios, conforme a lo dispuesto en la Orden de 7 de octubre de 2004, de la Consejería de Industria y Tecnología de la Comunidad de Castilla La Mancha, en la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas a la inversión empresarial establecidas en el Decreto 53/1998, de 26 de mayo sobre la competitividad e incentivos a la inversión empresarial en Castilla-la Mancha. La base 5ª apartado b) de la citada Orden, bajo el título "Condiciones que deben reunir todos los proyectos", establece como requisito para obtener la ayuda que "la empresa deberá contar con un mínimo del 30% de la inversión subvencionable en recursos propios, debiendo justificarse los mismos en la fase de liquidación".

**SEGUNDO.** La cuestión jurídica que se plantea, tal y como se define en el Auto de admisión, consiste en determinar si en las subvenciones y ayudas, condicionadas a contar con un determinado volumen de recursos propios, resulta exigible la inscripción del aumento del **capital** social en el Registro Mercantil en el plazo establecido para el cumplimiento de las condiciones.

En definitiva, el problema jurídico planteado se centra en resolver si, a los efectos de cumplir las condiciones impuestas por la Administración a una **sociedad** para obtener una ayuda, el aumento de **capital** social realizado por los socios puede entenderse integrado en los fondos propios de la **sociedad** desde la fecha del otorgamiento de la escritura o se requiere la inscripción en el Registro mercantil.

La respuesta a esta cuestión exige acudir a lo dispuesto en el artículo 315.1 del 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 "1. El



acuerdo de aumento del **capital** social y la ejecución del mismo deberán inscribirse simultáneamente en el Registro Mercantil".

Previsión que ha de ponerse en relación con el artículo 21.1 del Código de Comercio, en el que se dispone que "Los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil" y con en el art. 9.1 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por RD 1784/1996, de 19 de julio, en el que se afirma que "Los actos sujetos a inscripción sólo serán oponibles a terceros de buena fe desde su publicación en el "Boletín Oficial del Registro Mercantil". Quedan a salvo los efectos propios de la inscripción".

A la vista de estas disposiciones es posible concluir que para que una ampliación de **capital** pueda producir efectos frente a terceros, y la Administración, con respecto a los acuerdos adoptados por la **sociedad** y sus socios, lo es, se precisa su inscripción en el Registro Mercantil.

La inscripción de la escritura de ampliación de **capital** en el Registro Mercantil no es mero requisito formal, sino una exigencia inexcusable para poder hacer valer esa capitalización frente a terceros, y al mismo tiempo se constituye como una garantía que proporciona seguridad jurídica, pues la inscripción en el Registro impide que los socios puedan exigir la restitución de las aportaciones realizadas. A tal efecto, debe recordarse que el artículo 316.1 de la Ley de **Sociedades de Capital** permite que los que hubieran asumidos las nuevas participaciones sociales o los suscriptores de nuevas acciones puedan pedir la restitución de las aportaciones realizadas si transcurriesen seis meses sino se hubieran presentado para su inscripción en el Registro los documentos acreditativos de la ejecución del aumento del **capital**.

Por todo ello, y en respuesta a la cuestión jurídica planteada en el Auto de admisión, ha de afirmarse que para poder acreditar frente a la Administración el aumento del **capital** social de una **sociedad**, con el fin de cumplir con el requisito de capitalización exigible para obtener una ayuda o subvención, resulta exigible la inscripción de la escritura de ampliación de **capital** social en el Registro Mercantil.

**TERCERO.** Sobre la aplicación de esta doctrina al supuesto que nos ocupa.

Resulta acreditado, y no es objeto de controversia, que la entidad Abadanés Selección Rural SL, se constituyó mediante escritura de 20 de abril de 2006, inscrita en el registro mercantil el 5 de mayo de 2006, con un **capital** social de cuatro mil euros. Posteriormente, el 22 de junio de 2007, se produjo un aumento del **capital** social que se realizó por escritura pública inscrita en el registro, fijándose el **capital** social en 120.000 euros. Pero dado que la inversión subvencionable era de 896.969, 98 € no cumplía la obligación de disponer del 30% de la inversión subvencionable en recurso propios.

Por ello, la **sociedad** en la Junta General Extraordinaria de 15 de diciembre de 2009 decidió realizar nuevas aportaciones por los socios y en fecha 21 de diciembre de 2009 otorgó escritura de aumento de **capital** por importe de 825.000 €, con la intención de cumplir con el requisito de contar con recursos propios superiores al 30% de la inversión subvencionable. La escritura no fue inscrita en el Registro Mercantil hasta el 9 de enero de 2012, varios meses después del plazo máximo concedido para el cumplimiento de las condiciones impuestas, que finalizó el 14 de abril de 2011.

A la vista de estos hechos, la sentencia de instancia consideró probado que la **sociedad** incumplió su obligación de justificar, dentro del plazo concedido para ello, que cumplía con el porcentaje mínimo de capitalización exigido en la Orden de la convocatoria, en concreto que disponía de unos recursos propios superiores al 30% de la inversión subvencionable. Y ello por cuanto, de una interpretación conjunta de los artículos 315.1 y 316.1 del Texto Refundido de la Ley de **Sociedades de capital**, el artículo 21.1 del Código de Comercio, y el art. 9.1 del Reglamento del Registro Mercantil, concluyó que el aumento de **capital** realizado no podía entenderse integrado en los fondos propios de la empresa beneficiaria de la subvención al no haber sido inscrita la escritura en el Registro Mercantil dentro del plazo concedido para el cumplimiento de las condiciones.

Es cierto, tal y como afirma la entidad recurrente, que las aportaciones de **capital** realizadas por los socios, aun las no inscritas, despliegan plenos efectos jurídicos y económicos entre los socios y la **sociedad**. Y así se afirma en la jurisprudencia que sostiene que la falta de inscripción no es oponible frente a los socios o los que no ostentan la condición de tercero. De modo que "el socio que conoce el acuerdo no es tercero" según afirma la STS Sala Primera de 29 de octubre de 2008 (rec. 3001/2001) o que el firmante del acuerdo no tiene la condición de tercero ( STS de 3 de septiembre de 2007, rec. 3222/2000).

Pero el problema no se centra en las relaciones internas entre la **sociedad** y sus socios, ni en los efectos que entre ellos puede desplegar un negocio jurídico de aportación de **capital** no inscrito en el Registro. La cuestión controvertida, por el contrario, se centra en la posibilidad de oponer a la Administración, en cuanto tercero ajeno a esta relación societaria, una ampliación de **capital** no inscrita en el Registro.



Y a tales efectos, es preciso recordar que la ayuda solicitada se regulaba en la Orden de 7 de octubre de 2004, de la Consejería de Industria y Tecnología de la Comunidad en la que se establecían las bases reguladoras de las ayudas a la inversión empresarial establecidas en el Decreto 53/1998. Estas ayudas se establecían con la finalidad de constituirse como una línea de apoyo a las nuevas inversiones empresariales generadoras de empleo y para la ampliación y modernización de empresas fortaleciendo el tejido empresarial en la Comunidad de Castilla La Mancha. Las empresas que optaban a las mismas debían acreditar una cierta viabilidad y solvencia financiera respecto de los proyectos presentados, por lo que, entre otros requisitos, la empresa debería contar con un mínimo del 30% de la inversión subvencionable en recursos propios (base 5ª de la Orden). Así mismo, debían garantizar la permanencia y continuidad en el tiempo de su inversión, exigiéndose que "Los beneficiarios de las subvenciones quedarán obligados a mantener las condiciones de empleo e inversión y la actividad durante un periodo mínimo de 5 años a contar desde el abono de la ayuda" (base 13ª de la citada Orden de 2004).

De modo que la acreditación de un nivel mínimo de recursos propios y la permanencia en el tiempo de este **capital** social se establecían como requisitos a los que se condicionaba la concesión de la ayuda, y cuyo el incumplimiento determinaba el reintegro de la subvención.

Por ello, el acuerdo de ampliación del **capital** social, necesario para alcanzar el nivel de capitalización mínimo exigido, no solo debía responder a una aportación económica real de los socios, sino que debía poder invocarse frente a terceros para lo cual era exigible, conforme a lo afirmando anteriormente, que la escritura de pública se inscribiese en el Registro Mercantil.

El hecho de que los socios, en su conducta posterior, no manifestasen su intención de retirar las aportaciones realizadas no modifica esta conclusión, pues esta circunstancia no desvirtúa la posibilidad, legalmente establecida, de que los socios pudieran reclamar la restitución de lo aportado, y que, por lo tanto, hasta que dicha ampliación accedió al Registro los fondos tenían la consideración de reintegrables.

Tampoco puede entenderse que esta conclusión contradiga lo afirmado en la STS de 15 de noviembre de 2013 (rec. 3019 /2011). En dicha sentencia tras establecer que para que el aumento o ampliación de **capital** surta efectos frente a terceros se exige que el acuerdo se adopte por la Junta General de Accionistas, que se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil se añade que "[...] sin embargo, esta regla no puede exigirse respecto a la Administración Tributaria, en este caso, toda vez que ....la entidad notificó la operación realizada y su intención de acogerse al Régimen Fiscal Especial, por lo que dejó de ser un tercero de buena fe, con la consecuencia de que la aportación realizada desplegó sus efectos desde esa fecha, con independencia de la fecha de inscripción del acuerdo social en el Registro Mercantil". Lo afirmado en esta sentencia aparece referido a un caso singular, relativo al cómputo del plazo de prescripción de la actuación inspectora, cuestión que no guarda relación alguna con el supuesto enjuiciado. En dicha sentencia, no se pretende fijar una jurisprudencia de alcance general que permita sostener que las ampliaciones de **capital** social no inscritas en el Registro Mercantil surten plenos efectos frente a la Administración cuando esta última tiene conocimiento de la escritura de ampliación.

El recurrente, así mismo, alega la infracción del punto 9 del apartado 6 de la tercera parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007 y de la norma de valoración 18º del PGC. A tal efecto, aduce que no parece lógico ni ajustado a derecho que la cuantificación de los fondos propios y el cumplimiento del requisito de una subvención deba depender del negocio jurídico a través del que se ha realizado la aportación a la **sociedad**, sin que la aplicación de las normas de clasificación contable pueda convertirse en una razón jurídica en que sustentar la decisión.

Considera, por el contrario, que el patrimonio neto de una **sociedad** es la suma de aportaciones de los socios que no tengan la consideración de pasivo y no puede tener esta consideración una aportación cuando la **sociedad** no se verá obligada en un futuro a la salida de recursos; e invoca la norma de valoración 18 del PGC, que regula el tratamiento de las donaciones no reintegrables recibidas de los socios y considera que éstas deben registrarse en los fondos propios como patrimonio neto, recordando que en este caso se ha acreditado por los hechos anteriores, coetáneos y posteriores que los socios no tenían intención de solicitar el reintegro de las cantidades aportadas. Y concluye afirmando que lo que debe primar, a su juicio, es la calificación del fondo económico del negocio.

Es cierto, tal y como afirma el recurrente, que el tratamiento contable de una partida no es determinante de los efectos jurídicos que un determinado negocio produce en la esfera de las relaciones con terceros, por lo que no resulta relevante, a los efectos que nos ocupan, las previsiones que el Plan General de contabilidad puedan establecer al respecto. Pero dado que el propio recurrente, incurriendo en una cierta contradicción, invoca algunas normas contables en apoyo de su pretensión, será preciso hacer una breve consideración sobre este extremo.



Una ampliación de **capital** debe considerarse a efectos contables como tal cuando de acuerdo con la legislación mercantil haya cumplido con los requisitos necesarios para ello, esto es, cuando se procede a la inscripción de la escritura pública que la documenta en el Registro Mercantil. Hasta ese momento los socios, tal y como hemos señalado, pueden solicitar el reintegro de la cantidad aportada por lo que no tiene la consideración de fondos propios. Así se establece claramente en el punto 9 apartado 6 del Apartado Tercero Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007 en el que al regular la forma de realizar el balance se dispone que las ampliaciones de **capital** no inscritas en el Registro Mercantil deben contabilizarse como pasivos financieros o deudas a corto plazo desde una perspectiva contable.

Por otra parte, el Plan General de Contabilidad (Cuarta parte) al definir lo que ha de entenderse por "**capital** social" -aquel **capital** escriturado en las **sociedades** que revistan forma mercantil-, añade "Hasta el momento de su inscripción registral y tratándose de **sociedades** anónimas, **sociedades** de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones, la emisión y suscripción o asunción, de acciones o participaciones, respectivamente, se registrará de conformidad con lo dispuesto en el subgrupo 19". Y este último precepto ese refiere a las situaciones transitorias de financiación, entre las que se encuentra el "**capital** emitido pendiente de inscripción", afirmándose que este "figurará en el pasivo corriente del balance si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil".

En definitiva, tampoco desde una perspectiva contable es posible considerar que las aportaciones de los socios no inscritas en el Registro mercantil integran el **capital** social, pues esa ampliación tendrá reflejo en la cuenta del **capital** social del balance de la **sociedad** solo si se ha producido su inscripción en el Registro Mercantil antes de la formulación de las cuentas anuales del ejercicio. Hasta ese momento, y desde una perspectiva contable, las aportaciones de los socios recibidas quedaran anotadas en el pasivo como **capital** emitido pendiente de inscripción.

Por otra parte, los recurrentes invocan previsión contenida en la norma de valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, en la que se dispone "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".

Lo cierto es que esta previsión no resulta de aplicación al supuesto que nos ocupa al referirse a subvenciones, donaciones y legados realizadas por los socios, y no a ampliaciones del **capital** social. En todo caso, debe indicarse que esta misma norma señala, a continuación, que las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registraran como pasivo. Y en este caso, aun cuando los socios no manifestaron la voluntad de ser reintegrados de las aportaciones realizadas, no cabe duda que hasta que se procediese a su inscripción en el Registro existía la posibilidad legal de que solicitasen su reintegro, tal y como dispone el art. 316 de la Ley de **Sociedades de Capital**. Por ello, la aportación de **capital** social solo puede considerarse como un fondo propio de la **sociedad** no reintegrable frente a la Administración cuando están inscritas en el Registro Mercantil.

**CUARTO.** Sobre la obligación de reintegro y el principio de proporcionalidad.

A tenor de lo expuesto, ha de concluirse, tal y como sostiene la sentencia de instancia, que la empresa Abadanés Selección Rural SL, no acreditó, dentro del plazo concedido para ello, cumplir uno de los requisitos a los que se condicionó la concesión de la ayuda, consistente en disponer de un **capital** social equivalente al 30% de la inversión subvencionable.

Ya hemos destacado la importancia de este requisito y reiteradamente hemos sostenido que quien pretende obtener en su provecho caudales públicos por la vía de la subvención debe guardar una conducta respetuosa con las obligaciones, materiales y formales, a cuyo cumplimiento se subordina la entrega de aquéllos. Y, en fin, que el incumplimiento de las obligaciones de forma, aunque tengan un carácter instrumental, también puede determinar, en aplicación de los preceptos legales, o bien el decaimiento del derecho a obtener el beneficio o bien el deber de reintegrar su importe.

No obstante, esa jurisprudencia ha sido modulada o matizada en atención a la singularidad o especificidad del caso, aplicando el principio de proporcionalidad, de origen jurisprudencial y después plasmado expresamente en el artículo 37.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

El artículo 37.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, señala que "Cuando el cumplimiento por el beneficiario o, en su caso, entidad colaboradora se aproxime de modo significativo al cumplimiento total y se acredite por éstos una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos, la cantidad a reintegrar vendrá determinada por la aplicación de los criterios enunciados en el



párrafo n) del apartado 3 del artículo 17 de esta ley o, en su caso, las establecidas en la normativa autonómica reguladora de la subvención".

El artículo 17.3.n/ de la Ley 38/2003 -al que se remite el artículo 37.2- establece que la norma reguladora de las bases de concesión de las subvenciones debe concretar criterios de graduación de los posibles incumplimientos de condiciones impuestas con motivo de la concesión de las subvenciones; y añade el precepto que "Estos criterios resultarán de aplicación para determinar la cantidad que finalmente haya de percibir el beneficiario o, en su caso, el importe a reintegrar, y deberán responder al principio de proporcionalidad".

Se trata, por lo tanto, de analizar si el incumplimiento detectado, debe determinar el íntegro reintegro de la ayuda concedida o si, por el contrario, atendiendo a las circunstancias concretas del caso y en aplicación del principio de proporcionalidad ha de modularse la cantidad que debe ser reintegrada.

En este caso, pese al incumplimiento del plazo concedido para acreditar frente a la Administración que sus recursos propios cubrían el 30% del importe de la inversión subvencionable, debe atenderse también al comportamiento previo y coetáneo de la **sociedad** y de sus socios respecto al cumplimiento de esta condición. A tal efecto, resulta relevante destacar que la empresa un año y medio antes de que finalizase el plazo concedido celebró una Junta General Extraordinaria (el 15 de diciembre de 2009) en la que se acordó una ampliación del **capital** social por parte de los socios, ampliación que se documentó en escritura pública fechada el 21 de diciembre de 2009 por un importe de 825.000 €, suma con la que alcanzaba el nivel mínimo de cobertura de recursos propios exigido, ampliación que se reflejó en la cuentas de la empresa que fueron aprobadas por Junta General universal celebrada el 30 de junio de 2010 (en las que figuraba la aportación de **capital**) y que se remitieron a la Administración.

Es cierto que la empresa no inscribió dicha ampliación de **capital** en el Registro Mercantil hasta el 9 de enero de 2012, esto es, una vez sobrepasado el plazo concedido para justificar el cumplimiento de las condiciones. Pero no puede desconocerse que su comportamiento, antes y después del vencimiento del plazo (la inscripción en el Registro Mercantil de la ampliación de **capital** se produjo antes de que la Administración detectase el incumplimiento y le concediese un plazo de 15 días para alegaciones), revela, a juicio de este Tribunal, que existió una actuación inequívocamente tendente a la satisfacción de sus compromisos, que debe moderar el importe a reintegrar.

Por ello, aplicando los criterios de ponderación a los que alude el artículo 17.3.n/ de la Ley 38/2003, este Tribunal considera que la empresa debe reintegrar el 30% del importe de la subvención obtenida y los intereses de demora desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en la que se proceda al reintegro.

**QUINTO.** Costas.

A tenor de lo expuesto procede estimar el recurso de casación anulando la sentencia de instancia y las resoluciones administrativas impugnadas en lo relativo al importe del reintegro acordado.

De conformidad con lo dispuesto en el art 93.4 LJ cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad sin que se aprecien razones de temeridad o mala fe en el presente litigio que justifiquen la imposición de las costas a ninguna de las partes intervinientes.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido de acuerdo con la interpretación de las normas establecida en el fundamento jurídico segundo:

1º Estimar el recurso de casación interpuesto por la entidad Abanades Selección Rural SL, contra la sentencia de 28 de mayo de 2018 dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha (rec. 101/2016) que se casa y anula en el extremo referido al importe del reintegro.

2º Se estima el recurso interpuesto por la entidad Abanades Selección Rural SL, contra la resolución del Director General de Empresas, Competitividad e Internacionalización de la Consejería de Empleo y Economía de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha, de 8 de enero de 2016, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra la resolución de 27 de abril de 2012, acordando que el reintegro exigible a dicha empresa será el 30% de la subvención concedida y los intereses de demora desde el momento del pago de la subvención hasta la fecha en la que se proceda al reintegro.

3º Sin hacer expresa condena en costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



Así se acuerda y firma.

D. Eduardo Espin Templado D. Jose Manuel Bandres Sanchez-Cruzat

D. Eduardo Calvo Rojas D<sup>a</sup>. Maria Isabel Perello Domenech

D. Jose Maria del Riego Valledor D. Diego Cordoba Castroverde

D. Angel Ramon Arozamena Laso

**PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente **D.Diego Cordoba Castroverde**, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico. Doy Fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ