

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta **V2023-21**

Órgano SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

Fecha salida 07/07/2021

Normativa LIRPF, Ley 35/2006, Art. 68.1.

Descripción de hechos El consultante ha suscrito un determinado número de participaciones de una sociedad limitada en una ampliación del capital social de la misma. El acuerdo de ampliación de capital se adoptó en Junta General de Socios en diciembre de 2020, elevándolo a escritura pública el mismo día. No obstante, se solicitó la inscripción de la escritura pública en el Registro Mercantil ya en enero de 2021. Tanto la entidad como las participaciones suscritas cumplen los requisitos previstos en el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Cuestión planteada Teniendo en cuenta que el desembolso correspondiente a las participaciones se efectuó en 2020, cuál es el periodo impositivo en que el consultante puede aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Contestación completa La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación se regula en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF-, que dispone lo siguiente:

“1. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.

La base máxima de deducción será de 60.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

No formarán parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

2.º La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación.

b) Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

c) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiriera las acciones o participaciones.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

3.º A efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1.º anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

b) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.

c) Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

4.º Cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención prevista en el apartado 2 del artículo 38 de esta Ley, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

5.º Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos señalados en el número 2.º anterior en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.”

La cuestión planteada versa sobre el periodo de aplicación de la deducción cuando la escritura de ampliación de capital y el desembolso de los partícipes se produce en un periodo impositivo, y la inscripción de esa escritura en el Registro Mercantil se produce en un periodo impositivo posterior.

En primer lugar, se debe señalar que tanto el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE de 3 de julio), en su artículo 315, como el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (BOE de 31 de julio), en su artículo 165, exigen que los acuerdos de aumento de capital y la ejecución del mismo deberán inscribirse en el Registro Mercantil en virtud de escritura pública.

En relación con este asunto concreto, el Tribunal Supremo, en sentencia de 20 de diciembre de 2009, estableció lo siguiente:

“(…) el aumento de capital debe formalizarse en escritura pública y, además, inscribirse en el Registro Mercantil, publicándose en el Boletín Oficial de dicho Registro. El punto de referencia obligado de la norma es el art. 25 de la Segunda Directiva comunitaria a cuyo tenor "todo aumento de capital deberá ser decidido por la Junta General". Este acuerdo y su ejecución serán objeto de publicidad, efectuada según la modalidad prevista por la legislación de cada Estado miembro, conforme al art. 3 de la Directriz 68/15 /CEE. La forma de publicidad en el Derecho español consiste precisamente en la inscripción en el Registro Mercantil y la publicación en el Boletín de dicho organismo. Con arreglo al art. 162.1, el acuerdo de aumento de capital social y la ejecución del mismo deben inscribirse simultáneamente en el Registro Mercantil. Es evidente que esta disposición opera si la ejecución es simultánea al acuerdo y no puede operar si la ejecución del acuerdo queda aplazada por el mismo (STS Sala de lo Civil, de 28 de noviembre de 2002 rec. num. 1543/1997).

El aumento de capital, mientras no se inscribe en el Registro Mercantil, está en una situación de incertidumbre que le hace más próximo a un mero proyecto, con la consiguiente inseguridad jurídica respecto de terceros. De ahí que los suscriptores puedan pedir la resolución de la obligación de aportar y la restitución de las aportaciones realizadas si, transcurridos seis meses desde que se abrió el plazo de suscripción; no se hubieran presentado para su inscripción en el Registro Mercantil

los documentos acreditativos de la ejecución del aumento (art. 162.2 TR). De donde se deduce que los efectos del contrato de suscripción solo serán definitivos cuando el aumento de capital se inscriba.

Conforme con la doctrina civilista más autorizada, el aumento de capital que junto a su ejecución no se presenta para su inscripción en el Registro Mercantil dentro del plazo de seis meses desde que se abrió el plazo para la suscripción, es un aumento claudicante. Lo es porque a partir de ese momento los suscriptores tienen derecho a exigir la restitución de las aportaciones realizadas y si lo hacen, el aumento de capital queda sin efecto. Nos encontramos ante un caso de documento sujeto a inscripción pero no inscrito, que, por tanto, no perjudica a tercero conforme al art. 21.1 del Código de Comercio y al art. 9 del Reglamento. Frente a terceros es inoponible el aumento de capital.

Según el art. 165 del Reglamento del Registro Mercantil el aumento o la reducción de capital se inscribirán en el Registro Mercantil en virtud de escritura pública en la que consten los correspondientes acuerdos y los actos relativos a su ejecución. "En ningún caso podrán inscribirse acuerdos de modificación del capital que no se encuentren debidamente ejecutados".

De esos preceptos se deduce que para que el aumento o ampliación de capital surta efectos frente a terceros, se exige, con carácter constitutivo, 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 y publicación en su Boletín Oficial, de tal forma que la ausencia de tales requisitos determinará que la pretendida ampliación no surta efectos frente a terceros."

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, debemos concluir en primer lugar que la aplicación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación exige que el acuerdo de ampliación de capital se otorgue en escritura pública y que se proceda a su inscripción en el Registro Mercantil. La falta de la inscripción determinará, por tanto, la imposibilidad de practicarse la deducción, dado el carácter constitutivo de la misma..

No obstante lo anterior, el artículo 68.1 de la LIRPF establece que "Los contribuyentes podrán deducirse el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación". Es decir, la aplicación de la deducción se deberá efectuar en el periodo impositivo en el que se produzca el desembolso de las cantidades satisfechas para la suscripción de las acciones.

Por otra parte, la aplicación efectiva de la deducción está condicionada a la existencia de un incremento del valor del patrimonio del contribuyente, en el período de que se trate, en los términos establecidos en el artículo 70 de la LIRPF, el cual dispone:

"1. La aplicación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, requerirá que el importe comprobado del patrimonio del contribuyente al finalizar el período de la imposición exceda del valor que arrojase su comprobación al comienzo del mismo al menos en la cuantía de la inversión realizada.

2. A estos efectos, no se computarán los incrementos o disminuciones de valor experimentados durante el período impositivo por los elementos patrimoniales que al final del mismo sigan formando parte del patrimonio del contribuyente."

El objetivo de tal exigencia es asegurar que las cantidades invertidas con derecho a practicar la deducción, proceden de la renta generada en el período, ya esté o no sujeta al IRPF, evitando que se practiquen deducciones en base a cantidades que procedan de rentas generadas en ejercicios precedentes.

En definitiva, en aquellos casos en los que el acuerdo de ampliación de capital y el desembolso de los suscriptores de las acciones o participaciones se producen en un periodo impositivo, y la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura pública en la que se recogen tales acuerdos se produce en un periodo impositivo posterior, la aplicación de la deducción procederá realizarla en el periodo impositivo en que se desembolsen las cantidades correspondientes, atendiendo a la redacción del artículo 68.1 de la LIRPF, y a la exigencia contenida en el artículo 70 de la LIRPF relativa a que las cantidades invertidas procedan de la renta generada en el periodo.

Al respecto, debemos reiterar que la aplicación de la deducción exige, en todo caso, que el acuerdo de ampliación de capital 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.

En el caso planteado, y partiendo de la hipótesis de que la sociedad y las participaciones adquiridas cumplen todos los requisitos exigidos en el artículo 68.1 de la LIRPF, el periodo impositivo en que procederá aplicar la deducción será 2020, que es el periodo en el que se satisfacen las cantidades correspondientes por la suscripción de participaciones en la ampliación de capital de la sociedad.

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