

Referencia: [CTE 01-21/R](#)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS

El artículo 15 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, en su redacción dada por la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, permite aplicar una deducción del 30 por ciento sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación.

En el caso de que la inversión corresponda a una operación de ampliación de capital, el apartado 4.º exige que: "...la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses."

CUESTIÓN PLANTEADA

En el caso de una sociedad limitada cuyo período impositivo coincide con el año natural:

1.- Confirmación de que para tener en cuenta la plantilla media de los 12 meses anteriores a la ampliación de capital, hay que tener en cuenta la fecha de escritura de ampliación, no la de inscripción en el Registro Mercantil de la misma.

2.- Confirmación de que, en el supuesto de dos ampliaciones de capital en el mismo ejercicio, debe respetarse el incremento de plantilla según el siguiente ejemplo:

- Plantilla media 12 meses anteriores en primera ampliación del año X: 2,4
- Plantilla media 12 meses anteriores en segunda ampliación del año X: 2,9
- Plantilla media de los 2 ejercicios siguientes (desde 1 de enero de X+1 a 31 de diciembre de X+2) ha de ser 3,9 empleados, no 3,4 empleados.

3.- Confirmación de que, en caso de hacerse la ampliación de capital al final de un ejercicio X, pero la inscripción en el registro mercantil definitiva tiene fecha en el ejercicio siguiente X+1, la deducción ha de aplicarse lógicamente en la declaración de IRPF del ejercicio X, que es cuando se hizo la efectiva aportación (transferencia de los fondos del socio a la empresa) que es el ejercicio en el que se firmó en notaría la referida escritura.

4.- Confirmación de que el plazo de 3 años para beneficiarse de la deducción en el caso de ampliación de capital, cuenta desde la fecha de escritura de constitución de la sociedad hasta la fecha de escritura de la ampliación y no desde las respectivas inscripciones en el Registro de la constitución de la sociedad y de la ampliación de capital.

Para justificar su posición, se alude a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018, R.G. 9426/2015 que entiende que la fecha a tener en cuenta no es la de la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura en que se formaliza la operación societaria correspondiente sino la de dicha escritura pública.

NORMATIVA APLICABLE

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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.

Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

CONTESTACIÓN

PRIMERO. - El artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece la competencia para contestar a consultas tributarias escritas corresponde *“a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación”*.

El apartado 1 del artículo 46 de 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, establece lo siguiente: *“En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:*

(...)

b) Deducciones en la cuota íntegra autonómica por:

Circunstancias personales y familiares, por inversiones no empresariales y por aplicación de renta, siempre que no supongan, directa o indirectamente, una minoración del gravamen efectivo de alguna o algunas categorías de renta (...).”

Por tanto, corresponde exclusivamente a esta Administración la interpretación de las condiciones y requisitos establecidos para la aplicación de las deducciones aprobadas por la Comunidad de Madrid en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, competencia que la ejerce a través de esta Dirección General de Tributos mediante la emisión de la presente contestación tributaria.

SEGUNDO.- El artículo 15 del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, en su redacción dada por la Ley 6/2018, de 19 de diciembre, de la Comunidad de Madrid, establece una deducción sobre la cuota íntegra autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación, en los siguientes términos:

“1. Los contribuyentes podrán aplicar una deducción del 30 por 100 de las cantidades invertidas durante el ejercicio en la adquisición de acciones y participaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución de sociedades o de ampliación de capital en las sociedades mercantiles que revistan la forma de Sociedad Anónima y Sociedad de Responsabilidad Limitada.

2. El límite de deducción aplicable será de 6.000 euros anuales.

3. Para la aplicación de la deducción deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Que, como consecuencia de la participación adquirida por el contribuyente, computada junto con la que posean de la misma entidad su cónyuge o personas unidas al contribuyente por razón de parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado incluido, no se llegue a poseer durante ningún día del año natural más del 40 por 100 del total del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- b) Que dicha participación se mantenga un mínimo de tres años.
- c) Que la entidad de la que se adquieran las acciones o participaciones cumpla los siguientes requisitos:

1.º Que tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad de Madrid.

2.º Que desarrolle una actividad económica. A estos efectos no se considerará que desarrolla una actividad económica cuando tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Ocho.Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a la constitución de la entidad, desde el primer ejercicio fiscal esta cuente, al menos, con una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social.

4.º Que, para el caso en que la inversión efectuada corresponda a una ampliación de capital de la entidad, dicha entidad hubiera sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses. Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento se tomarán las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

4. La deducción contenida en este artículo será del 50 por 100 de las cantidades invertidas, con un límite de 12.000 euros, en el caso de sociedades creadas o participadas por universidades o centros de investigación.

5. La deducción contenida en este artículo también será aplicable, en el porcentaje y límite establecidos en el apartado 4 y cumpliendo los requisitos establecidos en el apartado 3, excepto el contenido en el párrafo 3.º de dicho apartado, por las cantidades invertidas en el ejercicio en la adquisición de acciones, participaciones y aportaciones sociales como consecuencia de acuerdos de constitución o de ampliación de capital de sociedades anónimas laborales, sociedades de responsabilidad limitada laborales y sociedades cooperativas.”

En lo que afecta a la cuestión formulada, la aplicación de la deducción exige que la entidad en la que se inviertan cantidades mediante la adquisición de acciones o

participaciones como consecuencia de la aprobación de un acuerdo de ampliación de capital, cumpla los siguientes requisitos:

- 1) Que revista la forma de Sociedad Anónima o de Sociedad de Responsabilidad Limitada; también se contempla la posibilidad de que tengan la condición de Sociedades Anónimas Laborales, Sociedades de Responsabilidad Limitada Laborales y Sociedades Cooperativas.
- 2) Que tenga su domicilio social o fiscal en la Comunidad de Madrid.
- 3) Que desarrolle una actividad económica, lo que excluye aquellas entidades que tengan por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos establecidos en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
- 4) Que haya sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación de capital y que la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de la ampliación se incremente respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona con los requisitos anteriores, y dicho incremento se mantenga durante al menos otros veinticuatro meses.

Por tanto, en los supuestos de ampliación de capital, la normativa autonómica exige que la operación societaria sea llevada a cabo dentro del plazo máximo de los tres años posteriores a la constitución de la sociedad. Para el cómputo de dicho plazo debe acudirse a la normativa que determina la eficacia frente a terceros de los acuerdos de ampliación de capital social. Este criterio es el que sustenta esta Administración en base a los siguientes razonamientos:

Así, en cuanto a los actos que han de inscribirse en el Registro Mercantil, el artículo 165 de su Reglamento establece que: *“1. 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.*

2. En ningún caso podrán inscribirse acuerdos de modificación del capital que no se encuentren debidamente ejecutados.”

El artículo 315 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, (incluido dentro del Capítulo II del Título VIII, destinado a la regulación del aumento del capital social), dispone que: *“1. El acuerdo de aumento del capital social y la ejecución del mismo deberán inscribirse simultáneamente en el Registro Mercantil.*

2. Por excepción a lo dispuesto en el apartado anterior, el acuerdo de aumento del capital de la sociedad anónima podrá inscribirse en el Registro Mercantil antes de la ejecución de dicho acuerdo cuando concurren las dos circunstancias siguientes:

- a) *Cuando en el acuerdo de aumento del capital social se hubiera previsto expresamente la suscripción incompleta.*
- b) *Cuando la emisión de las nuevas acciones hubiera sido autorizada o verificada por la Comisión Nacional del Mercado de Valores.”*

Por su parte, y en cuanto a los efectos de la inscripción, el artículo 20 del Código de Comercio establece que: *“El contenido del Registro se presume exacto y válido. Los*

asientos del Registro están bajo la salvaguarda de los Tribunales y producirán sus efectos mientras no se inscriba la declaración judicial de su inexactitud o nulidad.

2. La inscripción no convalida los actos o contratos que sean nulos con arreglo a las Leyes. La declaración de inexactitud o nulidad no perjudicará los derechos de terceros de buena fe, adquiridos conforme a derecho.”

Además, el artículo 21 añade que: *“1. 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.”*

En términos equivalentes a estos dos preceptos lo expresan los artículos 7 (legitimación) y 9 (oponibilidad) del Reglamento del Registro Mercantil.

Por tanto, la eficacia de la operación de ampliación de capital depende de que realmente se ejecute, es decir, de que los inversores (socios y no socios) desembolsen y tengan adjudicado el nuevo capital social, que se proceda, en su caso, a la inscripción simultánea de ambos acuerdos en el Registro Mercantil, así como a su posterior publicación en el Boletín Oficial. La ausencia de tales requisitos determina que la pretendida ampliación de capital no sea oponible frente a terceros de buena fe. Sólo en el caso de que fuera autorizado por la Comisión Nacional del Mercado de Valores o cuando en el acuerdo de ampliación del capital social se prevea expresamente una suscripción incompleta, el acuerdo de ampliación puede inscribirse en el Registro Mercantil antes de la ejecución de dicho acuerdo.

La anterior exposición implica que la normativa mercantil establece una serie de requisitos en orden a la eficacia de la operación societaria de ampliación del capital, entre los que se encuentra el de la publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil. Ahora bien, quedan a salvo los efectos propios de la inscripción, y en este sentido, el Código Civil, en su artículo 1227 del Código Civil establece que *“[l]a 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 ello, el acuerdo de ampliación de capital social tendrá eficacia frente a terceros desde el momento de su incorporación o inscripción en el Registro Mercantil y, en su caso, del acuerdo de ejecución. Esta es la conclusión a la que además llega el Tribunal Supremo, entre otras, en la reciente sentencia de 30 de octubre de 2019 en la que concluye (FJ segundo) que:

“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 361.1 de la Ley de Sociedades de Capital permite que los que hubieran asumido las nuevas participaciones sociales o los suscriptores de nuevas acciones puedan pedir la restitución de las aportaciones realizadas si transcurriesen seis meses

si no se hubiera presentado para su inscripción en el Registro los documentos acreditativos de la ejecución del aumento de capital”.

Indicado lo anterior y a efectos del cómputo del plazo de tres años desde la constitución debe considerarse como fecha de inscripción la del asiento de presentación, según establece el artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil (con independencia de los efectos propios que conllevan la publicación de los citados acuerdos en el Boletín Oficial del Registro Mercantil).

En este sentido, y dentro del campo de las operaciones societarias, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su Resolución de 24 de enero de 2013, R.G. 5988/2010, establece que “[d]e la lectura del texto hipotecario y del Reglamento del Registro Mercantil se desprende que la inscripción produce efectos desde la práctica del asiento de presentación. Dicha previsión legal obedece al principio de seguridad jurídica que debe ofrecer el sistema registral ya que de no ser así, los efectos frente a terceros de los negocios que tienen acceso al Registro dependerían de la mayor o menor diligencia con la que fueran calificados por el registrador los instrumentos en que se documentan.” En los mismos términos lo ha establecido el Tribunal Supremo, en su sentencia 21 de mayo de 2012, Rec. n.º 5872/2009.

Por tanto, el acuerdo de ampliación de capital societario no tiene eficacia por sí mismo frente a terceros para efectuar el cómputo del plazo de tres años desde la constitución de la sociedad requerido para la aplicación de la deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación. Esta eficacia frente a terceros (lo es la administración tributaria) vendrá determinada por la fecha de incorporación o inscripción en el Registro Mercantil del acuerdo de ampliación y, en su caso, de ejecución, debiendo considerarse como fecha de inscripción la del asiento de presentación.

La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018, R.G. 9426/2015, a la que alude el consultante, trata la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades, que se encontraba regulada en el artículo 42 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Este precepto establecía en su apartado 6 lo siguiente:

“6. Plazo para efectuar la reinversión.

- a) La reinversión deberá realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la puesta a disposición del elemento patrimonial transmitido y los tres años posteriores, o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de reinversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo. Cuando se hayan realizado dos o más transmisiones en el período impositivo de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de toda clase de entidades, dicho plazo se computará desde la finalización del período impositivo.*

*La reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice.
(...)”*

La cuestión que se plantea en esta Resolución radica precisamente en determinar el momento en el que se entiende materializada la reinversión de los beneficios

extraordinarios, llegando a la conclusión de que la aportación no puede hacerse depender de la fecha en que la ampliación de capital que motiva la aportación se inscriba en el Registro Mercantil, y ello porque deben primar las reglas de transmisión de la propiedad previstas en nuestro ordenamiento jurídico, donde se establece que si la operación se hace mediante escritura pública, el otorgamiento de ésta equivale a la entrega de la cosa en los términos del artículo 1462 (párr. 2) del Código Civil. En ese caso, con la aportación del bien se transfiere a la sociedad la propiedad sin necesidad de la inscripción registral de la operación que motiva la aportación.

Por tanto, en ese caso es acertado el criterio de atender al momento del otorgamiento de la escritura de la ampliación de capital y no al de su inscripción en el Registro Mercantil, puesto que la norma no hace referencia al momento del hecho societario sino a los plazos en que debe materializarse la aportación.

No es el supuesto de la norma autonómica, puesto que en este caso se establece expresamente el requisito de que la entidad haya sido constituida dentro de los tres años anteriores a la ampliación del capital que motiva la inversión con derecho a la deducción, y este acto societario sí queda condicionado a los requisitos anteriormente señalados de publicidad e inscripción registral.

Por tanto, realizada la aclaración anterior, en relación a las cuestiones formuladas, debe llegarse a las siguientes conclusiones:

1.- El acuerdo de ampliación de capital societario no tiene eficacia por sí mismo frente a terceros para efectuar el cómputo del plazo de tres años desde la constitución de la sociedad requerido para la aplicación de la deducción por inversión en la adquisición de acciones y participaciones sociales de nuevas entidades o de reciente creación. Por ello, la eficacia frente a terceros vendrá determinada por la fecha de incorporación o inscripción en el Registro Mercantil del acuerdo de ampliación y, en su caso, de ejecución, debiendo considerarse como fecha de inscripción la del asiento de presentación en el Registro.

2.- Tal y como se ha indicado anteriormente, a efectos del cómputo de la plantilla media anterior y posterior a la ampliación de capital, también se debe tomar como fecha de la ampliación la del asiento de presentación para su inscripción en el Registro Mercantil.

3.- En el supuesto de llevarse a efecto dos ampliaciones de capital durante el mismo año, a los efectos de la aplicación de la deducción, deberán cumplirse en cada una de ellas y de forma separada los requisitos exigidos en la norma, es decir, y por lo que plantea el consultante:

- a) La plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de cada ampliación ha de incrementarse al menos en una persona (con los requisitos exigidos), respecto de la plantilla media que tuviera la entidad en los doce meses anteriores a cada una de las fechas de ampliaciones de capital acordadas.
- b) El incremento de la plantilla deberá mantenerse durante al menos otros veinticuatro meses posteriores a la finalización del segundo periodo impositivo posterior al de la ampliación.

4.- La deducción será aplicable en el ejercicio en que se materialice la inversión, conforme a lo señalado en la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 6 de noviembre de 2018, R.G. 9426/2015. En todo caso, la deducción por la inversión

que dé lugar a la ampliación quedará condicionada a que la sociedad se haya constituido dentro de los tres años anteriores a la fecha de ampliación de capital, tomando como fechas las del asiento de presentación en el Registro en los términos indicados en el punto 1 anterior.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a usted con carácter vinculante, conforme a lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.