

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078115

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 1 de junio de 2020

Sala 1.^a

R.G. 6580/2019

SUMARIO:

IRPF. Deducciones. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Aportación del socio de un crédito que tiene frente a la sociedad. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión que se plantea es determinar si es aplicable la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación -art. 68.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF)- a la ampliación de capital por compensación de créditos que tiene por objeto la minoración del pasivo.

Comenzando por el examen del espíritu y finalidad del art. 68.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) que regula el beneficio fiscal, observamos que esa finalidad se cumple evidentemente si un inversor hace una aportación «dineraria», pero que se cumple exactamente de la misma manera si en la constitución o en una ampliación de capital de una empresa de nueva o reciente creación de unos emprendedores, un inversor hace una aportación «no dineraria» de cualquier clase que sea, y lo mismo ocurrirá si un inversor aporta un crédito que tiene frente a la misma a una sociedad preexistente que amplía su capital. La contrapartida mercantil y contable de cualquier aportación no dineraria que se haga para la constitución o en una ampliación de capital de cualquier sociedad, será el aumento de su capital social, lo que supondrá un aumento de los fondos propios de esa sociedad. Por tanto, ese criterio del espíritu y finalidad de la norma no permite sostener lo que la Administración opina, de que sólo son válidas las aportaciones «dinerarias», y con ello lo de que no es válido aportar un crédito frente a la propia sociedad que amplía su capital.

Otro tanto, cabe decir del otro canon interpretativo al que apela la Administración, el del sentido propio de las palabras de la locución «cantidades satisfechas», ya que existiendo expresiones en las normas mercantiles que tienen un significado equivalente, el Tribunal entiende que, porque el art. 68 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) diga «cantidades satisfechas», de ello no puede colegirse que con ello quiera referirse exclusivamente a las aportaciones dinerarias, y entiende también que, si la Ley 35/2006 (Ley IRPF) hubiese querido restringir la aplicación del incentivo exclusivamente a las aportaciones dinerarias, así lo hubiera establecido claramente, incorporando ese término u otro similar al precepto.

Dicho esto, a juicio del Tribunal Central, las razones que la Administración expone, no permiten sostener que sólo son válidas las aportaciones «dinerarias» y, por tanto, a efectos de la deducción del art. 68.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), puede considerarse que es una inversión válida que permite disfrutar de tal deducción, cumpliéndose los demás requisitos, la realizada por el que en una ampliación de capital de una sociedad de nueva o reciente creación le aporta un crédito que tiene frente a la misma. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 68.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 12 y 229.

Ley 44/2015 (Sociedades Laborales y Participadas), art. 1.

RDLeg. 1/2010 (TR LSC), arts. 63, 64, 65, 295, 299, 300, 301, 314, 315 y 316.

Ley 1/2000 (LEC), art. 572.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 116 y 170.

Código Civil, arts. 3, 1088, 1094, 1113 y 1125.

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 1 de junio de 2020

RECURSO: 00-06580-2019
CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF
NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO
RECURRENTE: VOCAL COORDINADORA TEAC - NIF ---
DOMICILIO: CALLE PANAMA, 1 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30/10/2019, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 17/01/2017 la Dependencia Regional de Gestión de Cataluña dictó a cargo de D. **Axy...** (en adelante "el obligado" o "el interesado") una resolución con liquidación provisional relativa a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante el I.R.P.F.) del año 2015, con la que llevó a cabo la siguiente regularización:

El obligado se había aplicado en su declaración-autoliquidación del I.R.P.F. del año 2015 una deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación del art. 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante la Ley 35/2006) en base a que había adquirido 330 participaciones de la entidad **X, S..L** por valor de 14.955,60 euros, en una ampliación de capital que llevó a cabo dicha sociedad con una escritura de 22/01/2016, suscripción de acciones que desembolsó mediante la compensación de un crédito vencido y exigible que había realizado a la sociedad el 30/06/2015.,

Siguiendo el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos (en adelante la D.G.T.) en la Consulta Vinculante V3269-16, la Oficina gestora entendió que, al haber aportado un crédito, el obligado no había satisfecho ninguna cantidad al suscribir las acciones, por lo que no pudo haber aplicado con arreglo a Derecho esa deducción del art. 68.1 de la Ley 35/2006; y, a mayor abundamiento y con carácter adicional, la deducción no procedería porque la ampliación de capital se había llevado a cabo en el año 2016 (escritura de 22/01/2016). Y por ello la Oficina gestora eliminó la deducción acreditada.

Resolución de 17/01/2017 frente a la que el interesado interpuso ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante el T.E.A.R.) de Cataluña una reclamación económico-administrativa, a la que dicho Tribunal dio el número 08-02582-2017.

Segundo.

El T.E.A.R. de Cataluña resolvió la reclamación número 08-02582-2017 mediante una resolución de 22/08/2019, con la que confirmó la procedencia de la regularización llevada a cabo por la Oficina Gestora, confirmando los dos motivos en que la misma se había basado.

En concreto, y por lo que al primero de esos dos motivos de regularización, que es aquí el relevante, el T.E.A.R. de Cataluña argumentó lo siguiente:

< SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente: Determinar la conformidad o no a derecho de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación practicada por el obligado tributario en su autoliquidación de IRPF.

TERCERO.- La normativa reguladora la encontramos en la Ley 35/2006, del IRPF, que en su artículo 68.1 prescribe: "...."

.../...

En definitiva, como indica la Oficina Gestora, en todo caso el ejercicio de aplicación de la deducción sería el 2016, cuando se formaliza la escritura pública de ampliación, y no el 2015, por lo que el presente motivo ha de

ser confirmado lo que conlleva automáticamente la improcedencia de la deducción en el ejercicio 2015 como se pretende.

QUINTO.- Si bien lo anterior hace innecesario entrar a conocer de la segunda cuestión, que es la principal en el acuerdo, debe señalarse que este Tribunal coincide con la posición mantenida por la Dirección General de Tributos en Consulta Vinculante V3269-16 de 13 de julio de 2016, en la que se plantea la aplicación de la deducción que nos ocupa, en un caso que se describe como sigue:

"El 30 de diciembre de 2014 la sociedad limitada consultante, mediante acuerdo de su Junta General, acordó una ampliación de su capital social mediante la compensación de los créditos exigibles que contra la sociedad tenían los suscriptores de las participaciones. El acuerdo de ampliación de capital se elevó a público mediante escritura protocolizada ante notario el 13 de enero de 2015 e inscrita en el Registro Mercantil el 29 de enero de 2015. La sociedad de responsabilidad limitada consultante se constituyó el 20 de marzo de 2013."

Llegando la DGT a la conclusión de que no procede la aplicación de la deducción "al no haberse satisfecho cantidades por parte de los suscriptores de las participaciones sociales". En el mismo sentido se pronuncia en consulta V0506-17, de 27 de febrero.

Efectivamente la ampliación de capital mediante compensación de créditos no responde a los fines del precepto que alude a "cantidades satisfechas", esto es, a aportaciones de nuevos fondos para el desarrollo de la entidad. La compensación conlleva una modificación contable que disminuye el pasivo mediante la capitalización de un crédito. Su finalidad no es la aportación de nuevos fondos al negocio empresarial sino el saneamiento de la empresa. A juicio de este Tribunal, la propia denominación del beneficio fiscal "deducción por inversiones...", denota que el fin del mismo es la captación de nuevos fondos para invertir en empresas de nueva creación, finalidad que no se alcanza si la ampliación se realiza mediante la minoración del pasivo que supone una compensación de créditos. No cabe duda que dicha forma de ampliación mejora la posición de la empresa en diversas direcciones (confianza del accionariado, imagen frente a terceros, mejora de posicionamiento para obtención de fondos...), pero no facilita acometer, al menos de forma directa, nuevas inversiones, cual es la finalidad del precepto, lo que sí sucede con la aportación directa de fondos. La exposición de motivos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que introdujo este beneficio fiscal, atiende a la dirección expuesta al señalar (el subrayado es nuestro):

Con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o «business angel», o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se tendrá derecho a una deducción en la cuota estatal del IRPF con ocasión de la inversión realizada en la empresa de nueva o reciente creación. En la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo entre tres y doce años, se declara exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga, siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación.

Por las razones expuestas procede confirmar el acuerdo dictado.

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

Tercero.

Sobre la misma cuestión, pero en sentido contrario, se había pronunciado previamente el T.E.A.R. de Cantabria en una resolución de 29/01/2019 (reclamación número 39-01194-2018) en la que sostuvo al respecto lo siguiente:

< TERCERO.- La cuestión que plantea la reclamación que nos ocupa, se centra en determinar la conformidad o no a Derecho de la deducción practicada por el obligado tributario en su autoliquidación de IRPF.

La normativa reguladora la encontramos en la Ley 35/2006, del IRPF, que en su artículo 68.1 prescribe:

"...."

CUARTO.- El órgano gestor deniega el derecho a la deducción "dado que en el ejercicio 2016 no ha habido cantidades dinerarias aportadas, sino una compensación de créditos para la ampliación de capital". A lo anterior se opone el reclamante que alega que la ampliación de capital por compensación de créditos es un tipo específico de ampliación, no excluido por la normativa reguladora de la deducción, no siendo cierto que no se hayan satisfecho cantidades por la suscripción de participaciones, adquiriéndose las participaciones y en vez de pagar con dinero, se compensa la deuda nacida para él como consecuencia de las cantidades previamente aportadas a la sociedad. Entendiendo que la inversión se materializa con la formalización de la ampliación de capital, en el 2016, no con el trasvase de fondos. El órgano gestor invoca contestaciones a consultas de la DGT, entre las que tenemos la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3269-16 de 13 de Julio de 2016, en la que se plantea la aplicación de la deducción que nos ocupa, en un caso que se describe como sigue: "El 30 de diciembre de 2014 la sociedad limitada consultante, mediante acuerdo de su Junta General, acordó una ampliación de su capital social mediante la compensación de los créditos exigibles que contra la sociedad tenían los suscriptores de las participaciones. El acuerdo de ampliación de capital se elevó a público mediante escritura protocolizada ante notario el 13 de enero de 2015 e inscrita en el Registro Mercantil el 29 de enero de 2015. La sociedad de responsabilidad limitada consultante se constituyó el 20 de marzo de 2013." Llegando la DGT a la conclusión de que no procede la aplicación de la deducción "al no haberse satisfecho cantidades por parte de los suscriptores de las participaciones sociales". Hemos de aclarar que dichas contestaciones vinculan a los órganos encargados de la aplicación de los tributos, de acuerdo con el art.89.1 de la LGT, pero no a los órganos económico administrativos, y a juicio de este Tribunal la expresión "cantidades satisfechas" que emplea la Ley, abarca la figura de la compensación de créditos. Teniendo en cuenta que la AEAT había fundado su actuación en que no se habían satisfecho cantidades dinerarias, este Tribunal acuerda estimar la reclamación y anular el acto impugnado.

Por lo expuesto, Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado. >

Cuarto.

Al existir resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales que aplican criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos, la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, a propuesta del Presidente del TEAR de Cataluña y al amparo de lo dispuesto en el art. 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dictó el 30/10/2019 un acuerdo con el que se inició el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio conforme a lo dispuesto en el citado precepto, resolución que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el art. 242 de dicha Ley, y acuerdo con el que, con carácter previo a la aprobación de la resolución de unificación de criterio, otorgó trámite de alegaciones al Director del Departamento de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. y a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

Quinto.

En ese trámite de alegaciones y mediante un escrito de 18/12/2019, el Director del Departamento de Gestión formuló las siguientes alegaciones:

< Primera.- La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación se encuentra regulada 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 (LIRPF): "..."

El porcentaje de la deducción ha pasado del 20% al 30%, y la base máxima ha aumentado desde 50.000 euros hasta 60.000 euros desde el 01/01/2018.

Segunda.- Este Departamento de Gestión Tributaria está de acuerdo con el criterio manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT), y, por tanto, con el aplicado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

La DGT ha recogido su criterio en varias consultas vinculantes, siendo la más reciente la V0506-17, de 27 de febrero de 2017, en la que se establecía lo siguiente:

"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:

(...)

En el caso planteado, al no haberse satisfecho cantidades por parte de los suscriptores de las participaciones sociales, los mismos no podrán aplicar la deducción prevista en el anteriormente reproducido artículo 68.1 de la LIRPF con motivo de la ampliación de capital de la sociedad."

Tercera.- La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, fue introducida por el artículo 27.cuatro de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. En el preámbulo de dicha ley, en relación con la nueva deducción, se indica lo siguiente:

"Con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o «business angel», o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se tendrá derecho a una deducción en la cuota estatal del IRPF con ocasión de la inversión realizada en la empresa de nueva o reciente creación. En la posterior desinversión, que tendrá que producirse en un plazo entre tres y doce años, se declara exenta la ganancia patrimonial que, en su caso, se obtenga, siempre y cuando se reinvierta en otra entidad de nueva o reciente creación."

Parece, por tanto, claro, que el objetivo de esta deducción es el de fomentar la entrada de recursos efectivos a empresas de nueva o reciente creación, lo cual únicamente tendrá lugar mediante la entrega de la cantidad de dinero que corresponda por parte de los nuevos socios, en la adquisición de acciones en el momento de la constitución de la empresa o en una posterior ampliación de capital.

Sin embargo, una ampliación de capital por compensación de créditos, tiene efectos meramente contables en la empresa, sin que suponga una entrada real de recursos que puedan ser utilizados para la realización de inversiones.

Por tanto, el criterio aplicado por el TEAR de Cantabria nos llevaría a perder de vista el objetivo para el que fue creada esta deducción, puesto que nos llevaría a tratar de la misma manera a un inversor que a un deudor de una misma empresa.

CONCLUSIÓN

En consecuencia, este Departamento entiende correcto el criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en la resolución 08/2582/2017, de 22 de agosto de 2019, y considera que en los supuestos en los que la ampliación de capital tiene lugar por compensación de créditos, que tiene por objeto la minoración del pasivo, no resulta de aplicación la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación prevista en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. >

Sexto.

Mientras que, por su parte y mediante un escrito de 12/12/2019, la Directora General de Tributos alegó lo siguiente:

< 1.- La cuestión objeto del presente recurso queda limitada a si una compensación de créditos puede entenderse incluida en la expresión "...cantidades satisfechas..." a que se refiere el citado artículo 68.1 de la LIRPF, como mantiene el TEAR de Cantabria, o si, por el contrario, como sostiene el TEAR de Cataluña, y este

Centro Directivo en diferentes consultas vinculantes, entre otras, la ya aludida V3269-16, de 13 de julio, dicha expresión excluye aportaciones al capital como la consistente en una compensación de créditos.

En ese sentido, el primer párrafo del número 1º del apartado 1 del artículo 68 de la LIRPF dispone: "..."

2.- Teniendo en cuenta, por tanto, que la controversia entre los dos Tribunales se limita al significado atribuible a la referida expresión, se hace preciso acudir a las reglas de interpretación de las normas establecidas en nuestro derecho.

En el ámbito tributario, los apartados 1 y 2 del artículo 12 de la LGT disponen: "...."

Por su parte, el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil establece: "..."

En lo que respecta al "sentido propio de sus palabras", debe destacarse que la expresión "cantidades satisfechas" no es definida por la normativa tributaria, lo que determina que el significado de esa expresión sea el correspondiente a su sentido usual. Respecto a dicho significado, el Diccionario de la Real Academia Española establece, como cuarta acepción de la palabra "cantidad", la de "porción indeterminada de dinero".

Por su parte, la palabra "satisfacer" tiene en dicho Diccionario como significado principal el de pago: "pagar enteramente lo que se debe".

De acuerdo con lo anterior, el significado gramatical de "cantidades satisfechas" es el de pago o entrega de un importe en dinero.

Lo anterior queda reforzado por la exposición de motivos de la Ley que estableció la referida deducción, debiendo tenerse en cuenta, como manifiesta el Tribunal Constitucional en el Fundamento jurídico 6 de la Sentencia 90/2009, de 20 de abril, que "... aunque los preámbulos o exposiciones de motivos de las Leyes carecen de valor normativo (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 2; 173/1998, de 23 de julio, FJ 4; 116/1999, de 17 de junio, FJ 2; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8), sirven, sin embargo, como criterio interpretativo de las disposiciones normativas a las que acompañan para la búsqueda de la voluntad del legislador (SSTC 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7; y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8), esto es, sirven para efectuar una interpretación finalista (STC 83/2005, de 7 de abril, FJ 3.a)".

Así, en la exposición de motivos de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE de 28 de septiembre), que establece la citada deducción, se manifiesta como finalidad de esta lo siguiente:

"Con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o «business angel», o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Por lo tanto, el legislador no establece como finalidad de la deducción cualquier aportación al capital social de la sociedad, al limitarla a aquellas aportaciones que consisten en capital financiero, -y que se concreta en cantidades o dinero satisfecho en la parte dispositiva de dicha Ley-, debiendo tenerse en cuenta la situación existente en el momento en que se aprueba la deducción, consistente en las dificultades de las pequeñas y medianas empresas para obtener dinero procedente del crédito bancario, al limitarse sensiblemente el acceso a dicha financiación, a lo que se une que por el tamaño de dichas empresas tampoco podían acceder a la captación de dinero correspondiente a la suscripción de acciones en bolsas de valores, motivos que justificaron el establecimiento de la deducción. Al respecto debe tenerse en cuenta que el establecimiento de una deducción en abstracto respecto a cualquier suscripción de acciones de sociedades mercantiles casaría mal con el carácter excepcional que deben tener los beneficios fiscales y la existencia de un específico interés de carácter general que motive su establecimiento.

En conclusión de todo lo anterior, se considera que la expresión "...las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones...", debe interpretarse en el sentido de importe en dinero satisfecho por la suscripción.

En virtud de las consideraciones anteriores, este Centro Directivo considera que debe confirmarse el criterio establecido por el TEAR de Cataluña, antes expuesto, rechazando el del TEAR de Cantabria. >

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El apartado 1.d) del art. 229 "Competencias de los órganos económico- administrativos" de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone que:

"1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia".

A la vista del precepto citado, y del acuerdo inicio de la Vocal Coordinadora de 30/10/2019, este Tribunal Central, reunido en Sala, es competente para adoptar en el presente procedimiento la resolución en unificación de criterio que corresponda.

Segundo.

La cuestión que se plantea es determinar si es aplicable la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación (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) a la ampliación de capital por compensación de créditos que tiene por objeto la minoración del pasivo.

Tercero.

En lo que aquí interesa, el apartado 1.1º del art. 68 "Deducciones" de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., en su redacción por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, dispone que:

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

1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 20 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 50.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

No formará 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, por el que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía."

En sus resoluciones, los T.E.A.R.'s concernidos se enfrentan a una problemática -los dos a la misma- muy concreta: a la de una persona física que tiene prestada una cantidad a una sociedad limitada a la que le aporta ese crédito frente a ella, porque suscribe unas participaciones de esa sociedad en una ampliación de capital, y que, con motivo de esa inversión, se aplica esa deducción de ese art. 68.1; siendo la cuestión controvertida, que aquí hemos de resolver, la de determinar si la aportación de un crédito frente a una sociedad ya existente pero de reciente creación que amplía su capital, puede entenderse comprendida en la expresión "... cantidades satisfechas ..." de ese art. 68.1; que es lo que mantiene el T.E.A.R. de Cantabria, o si, por el contrario, no es así, como sostienen el T.E.A.R. de Cataluña, la D.G.T. y el Director de Gestión, los que consideran que, a tal efecto, las únicas aportaciones válidas son las dinerarias; en palabras de la D.G.T.: <se considera que la expresión "...las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones...", debe interpretarse en el sentido de importe en dinero satisfecho por la suscripción>.

Una cuestión previa de la que ha de dejarse constancia, la letra a) del número 2º de ese art. 68.1 dispone que "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, ..."; sin embargo, para lo que aquí vamos a analizar la presencia de esas sociedades laborales no conlleva especialidad alguna, pues el art. 1 de la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas (anterior la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales), dispone que "1. Las sociedades laborales son aquellas sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que se someten a los preceptos establecidos en la presente ley"; con lo que lo digamos referido a las sociedades de capital vendrá también referido a las sociedades laborales.

Cuarto.

Pues bien, siendo ésa la cuestión controvertida, en lo primero en que este Tribunal repara es en que esas tres instancias (el T.E.A.R. de Cataluña, la D.G.T. y el Director de Gestión) propugnan una doctrina o criterio que va mucho más allá de ese concreto caso alcanzado por las resoluciones de los T.E.A.R.'s de Cataluña y Cantabria, y ello por dos razones:

(I) porque, mientras que los casos resueltos por los T.E.A.R.'s no pueden referirse a aportaciones realizadas en la constitución de sociedades de nueva creación, pues, el que existan unos créditos frente a la misma, presupone que esas sociedades ya existen de antes, la pretendida doctrina quiere extenderse a todos los casos contemplados por la norma de la deducción "suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación";

y (II) y más importante, porque disponiendo como disponen los art. 63 y 295.2 del T.R. de la Ley de Sociedades de Capital (R.D. Leg. 1/2010, de 2 de julio, y en adelante L.S.C.) que "En la escritura de constitución o en la de ejecución del aumento del capital social deberán describirse las aportaciones no dinerarias con sus datos registrales si existieran, la valoración en euros que se les atribuya, así como la numeración de las acciones o participaciones atribuidas", y que: "En ambos casos el aumento del capital podrá realizarse con cargo a nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la aportación de créditos contra la sociedad, o con cargo a beneficios o reservas que ya figurasen en el último balance aprobado", la pretendida doctrina quiere negar la procedencia de la deducción no sólo en los casos de aportaciones de créditos frente a la propia sociedad, que son los casos resueltos por los T.E.A.R.'s que nos ocupan, sino también en el caso de otras aportaciones no dinerarias, como pueden ser, por ejemplo, las consistentes en inmuebles; ya que para esa doctrina sólo son válidas las aportaciones dinerarias.

El núcleo de esa doctrina está en lo dicho por la D.G.T., como así lo indican el T.E.A.R. de Cataluña y el Director de Gestión, y por ello en lo que sigue vamos a apelar a lo que la D.G.T. ha argumentado.

Lo que sostiene con esa doctrina o criterio, la D.G.T. lo concluye por la vía de interpretar -art.12 de la Ley 58/2003- el art. 68.1 de la Ley 35/2006 que regula la deducción, para lo que apela a dos de los criterios del art. 3.1 del Código civil: primero, al del sentido propio de las palabras de la locución "cantidades satisfechas", y segundo al espíritu y finalidad de dicho art. 68, espíritu y finalidad que extrae del preámbulo de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, que introdujo tal beneficio fiscal. Doctrina que la D.G.T. ha reiterado en varias consultas que ha evacuado respecto de esta cuestión, como por ejemplo en esa que cita el Director de Gestión, la vinculante V0506-17, de 27/02/2017. Y doctrina según la cual, a efectos de la deducción del art. 68.1 de la Ley 35/2006, el inversor sólo podría aplicar esa deducción cuando hubiera realizado una aportación "dineraria", con lo que no podría hacerlo con arreglo a Derecho si lo que le hubiese aportado hubiese sido un crédito frente a la propia sociedad que amplía su capital.

Doctrina que este Tribunal no puede compartir.

Y no la podemos compartir, además de por otras razones que explicaremos después, apelando a esas mismas razones que emplea la D.G.T. para sostenerla.

Comencemos por el examen del espíritu y finalidad del art. 68.1 de la Ley 35/2006 que regula el beneficio fiscal, en el sentido que lo propugna la D.G.T.; espíritu y finalidad que efectivamente puede entenderse explicitado en el preámbulo de la Ley 14/2013, que introdujo tal beneficio; pues bien, este Tribunal hace reparar en que siendo eso así, en ese preámbulo lo que se dice al respecto es lo siguiente;

"Con el objeto de favorecer la captación por empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes que, además del capital financiero, aporten sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la sociedad en la que invierten, inversor de proximidad o «business angel», o de aquellos que solo estén interesados en aportar capital, capital semilla, se establece un nuevo incentivo fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

Favorecer la captación por las empresas, de nueva o reciente creación, de fondos propios procedentes de contribuyentes ...

Pues bien, esa finalidad se cumple evidentemente si un inversor hace una aportación "dineraria" (arts. 63 y 299 de la L.S.C.), pero esa finalidad se cumple exactamente de la misma manera si en la constitución o en una ampliación de capital de una empresa de nueva o reciente creación de unos emprendedores, un inversor hace una aportación "no dineraria" de cualquier clase que sea (arts. 64 y 300 de la L.S.C.); y también lo mismo ocurrirá si un inversor aporta un crédito que tiene frente a la misma a una sociedad preexistente que amplía su capital. La contrapartida mercantil y contable de cualquier aportación no dineraria que se haga para la constitución o en una ampliación de capital de cualquier sociedad, será el aumento de su capital social, lo que ineluctablemente supondrá un aumento de los fondos propios de esa sociedad.

Por tanto, ese criterio del espíritu y finalidad de la norma no permite sostener lo que la D.G.T. opina, de que sólo son válidas las aportaciones "dinerarias", y con ello lo de que no es válido aportar un crédito frente a la propia sociedad que amplía su capital.

Y, otro tanto, cabe decir del otro canon interpretativo al que apela, el del primero, el del sentido propio de las palabras de la locución "cantidades satisfechas". En tal sentido, este Tribunal entiende que porque el art. 68.1 de la Ley 35/2006 disponga que "Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas...", de ahí no cabe concluir lo que la D.G.T. sostiene de que sólo son válidas las aportaciones "dinerarias", porque la normativa mercantil tiene toda una serie de expresiones que se refieren indistintamente a que lo sean dinerarias o no dinerarias, así por ejemplo el término "aportaciones" que repetidamente incorpora la L.S.C., o la locución "poner en común" del art. 116 del Código de comercio, lo que ese Código dice en su art 170 de que "Si dentro del plazo convenido algún socio no aportare a la masa común la porción del capital a que se hubiere obligado, ...".

Existiendo todas esas expresiones de las normas mercantiles que tienen un significado equivalente, este Tribunal entiende que, porque el art. 68 de la Ley 35/2006 diga "cantidades satisfechas", de ello no puede colegirse que con ello quiera referirse exclusivamente a las aportaciones dinerarias, y entendemos también que, si la Ley 35/2006 hubiese querido restringir la aplicación del incentivo exclusivamente a las aportaciones dinerarias, así lo hubiera establecido claramente, incorporando ese término u otro similar al precepto.

Por otra parte, si se entendiera que el canon de la interpretación literal -el del sentido propio de las palabras- se prestara a dudas, este Tribunal hace ver que tales dudas se disipan apelando a la prevalencia que ha

de darse al criterio de la interpretación teleológica, a la realizada atendiendo al espíritu y finalidad de la norma, canon hermenéutico que es el fundamental, pues "atendiendo fundamentalmente" a dicho espíritu y finalidad es como dice el art. 3.1 del Código civil que han de interpretarse las normas, y de ahí que ese criterio prevalezca sobre los demás, y desde luego sobre el literal, cuando éste se preste a dudas. Interpretación teleológica del precepto que es la antes expuesta.

De forma que, según lo razonado, a juicio de este Tribunal Central, las razones que la D.G.T. expone, no permiten sostener que sólo son válidas las aportaciones "dinerarias".

Pero, es que además hay otras razones ya argumentos que este Tribunal entiende que también deben tenerse en cuenta. Repárese.

El argumento de la D.G.T. es diáfano: sólo las aportaciones dinerarias facilitaban a las empresas de los emprendedores los fondos -el "dinero fresco" de la jerga financiera- que éstas precisaban para desenvolverse en unos especiales momentos de dificultades financieras y de acceso al crédito para las nuevas empresas; y por eso para la D.G.T. sólo son válidas esas aportaciones dinerarias.

Sin embargo dicho argumento, a juicio de este Tribunal, presenta quiebras, la primera de las cuales es que esa norma no dice eso; el art. 68.1 de la Ley 35/2006, que disciplina el incentivo, regula las inversiones que las personas físicas, sujetos pasivos del I.R.P.F., han de hacer en empresas de nueva o reciente creación, pero, aunque sin duda podría haberlo hecho, ese art. 68.1 no regula ni nada dice del uso que esas empresas de nueva o reciente creación debieran darle a los fondos que recibieran. En tal sentido, este Tribunal hace reparar que si una empresa de nueva o reciente creación daba acceso en su accionariado a un accionista que le hiciera una aportación dineraria, tal nuevo accionista con motivo de tal inversión tendría derecho a aplicarse el incentivo; y lo tendría aunque la sociedad de nueva o reciente creación no tuviera problema financiero alguno, y dedicara todos los fondos que él le hubiese aportado a constituir una imposición en un banco, sin realizar inversión productiva alguna; siempre y cuando, como hemos dicho, se cumplieran todos los demás requisitos que establece ese artículo 68.1 en sus apartados 2 y 3 y, como es regla general, no se hubieran realizado operativas a las que les fuera de aplicación las figuras que, en evitación de abusos normativos, contempla la LGT. Es un caso, si se quiere histriónico, pero que pone de manifiesto la quiebra del argumento de la D.G.T.

Caso y argumento a los que, si se les da la vuelta, nos ponen ante casos en que, realizando ese nuevo accionista, una aportación "no dineraria" se cumple de manera harto satisfactoria lo que la D.G.T. pretende; en tal sentido, este Tribunal hace ver que si en la constitución o en una ampliación de capital de una empresa de nueva o reciente creación de unos emprendedores, un inversor hace una aportación "no dineraria" de cualquier clase que sea (arts. 64 y 300 de la L.S.C.) con ello estará aumentado los "fondos propios de dicha" sociedad; pero, además, perfectamente puede ocurrir que, con esa aportación no dineraria, ese inversor le esté aportando a esa sociedad unos activos totalmente idóneos o puede que incluso imprescindibles para el desarrollo de su actividad, como por ejemplo, si ese inversor le aporta el inmueble en que esa empresa va a desarrollar su actividad, o si le aporta el equipo industrial que precisa para llevarla a cabo (arts. 64 y 300 de la L.S.C.), y también se cumple si le aporta un crédito dinerario frente a un tercero (arts. 65 y L.S.C. 300 de la L.S.C.) a un plazo de un mes y que está avalado por un banco, aportación que bien podría tildarse de cuasi-dineraria.

Con lo que este Tribunal considera que el criterio de la D.G.T. que restringe la aplicación del incentivo del art. 68.1 de la Ley 35/2006 a los casos en que se realiza una aportación "dineraria", no resulta procedente.

Quinto.

Pero un inversor no sólo puede aportar una sociedad un crédito frente a un tercero, sino que también puede aportarle un crédito frente a la propia sociedad en el marco de una ampliación de ésta; aunque, eso sí, y esto ya lo hemos dejado dicho antes, una aportación de un crédito tal tiene que producirse necesariamente en el marco de una ampliación de capital de una sociedad ya preexistente, pues, la existencia de un crédito frente a la misma, presupone que la sociedad existe ya de antes, con lo que esta figura no cabe plantearse en el caso de la constitución de una sociedad.

En cuanto a la posible aplicación en un caso tal de la deducción del art. 68.1 de la Ley 35/2006, lo primero que hemos de decir, o más propiamente repetir, es que cuando un inversor aporta una sociedad un crédito frente a la misma, estará cumpliendo con el espíritu y finalidad de ese art. 68, en cuanto que, en los términos ya expuestos, habrá facilitado a esa empresa de reciente creación la captación de fondos propios; que es -recuérdese- lo único que ese espíritu y finalidad predicán.

Pero, la D.G.T. va más allá, pues para ella sólo son válidas las aportaciones dinerarias, que eran, como se ha expuesto, las únicas que facilitaban a las empresas de los emprendedores los fondos -el "dinero fresco" de la jerga financiera"- que éstas precisaban para desenvolverse en unos especiales momentos de dificultades financieras; en suma, la D.G.T se preocupa de la causa por la que la empresa, -que no el inversor-, hace tal operación y del destino y finalidad que la empresa, -que no el inversor-, quiera alcanzar con la misma. Pues bien, respecto de tal posible objeción, este Tribunal hace reparar en tres extremos:

(I) Que en una operación así no puede aportarse cualquier tipo de derecho de crédito.

Aportación de un crédito o de un derecho de crédito. La normativa no define qué es un derecho de crédito, que puede entenderse que es el derecho que tiene la persona titular del mismo -el acreedor- de poder exigir a otra -el deudor- una determinada prestación (arts. 1094 y ss. del Código civil), que puede consistir en dar, hacer o no hacer alguna cosa (art. 1088 C.C.).

Sin embargo, la normativa mercantil restringe notablemente los créditos o derechos de crédito frente a la propia sociedad que le pueden ser aportados en el marco de una ampliación de capital de la misma; operación que la L.S.C. (R.D. Leg. 1/2010, de 2 de julio) regula en el Capítulo II "El aumento del capital social" de su Título VIII "La modificación de los estatutos sociales", artículos del 295 al 316, en el primero de los cuales -el 295- ya se menciona tan específica operación:

"Artículo 295. Modalidades del aumento.

1. El aumento del capital social podrá realizarse por creación de nuevas participaciones o emisión de nuevas acciones o por elevación del valor nominal de las ya existentes.

2. En ambos casos el aumento del capital podrá realizarse con cargo a nuevas aportaciones dinerarias o no dinerarias al patrimonio social, incluida la aportación de créditos contra la sociedad, o con cargo a beneficios o reservas que ya figurasen en el último balance aprobado."

Regulándose tan específico caso en su art. 301 "Aumento por compensación de créditos", cuyo apartado 1 dispone que:

"1. Cuando el aumento del capital de la sociedad de responsabilidad limitada se realice por compensación de créditos, éstos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles. Cuando el aumento del capital de la anónima se realice por compensación de créditos, al menos, un veinticinco por ciento de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años."

De entrada, visto lo así dispuesto, y teniendo en cuenta que, además de cumplir los requisitos que ahí se indican, una operación así debe incorporarse a una escritura pública (art. 314) e inscribirse luego en el Registro Mercantil (art. 315), de una ampliación por aportación de créditos lo primero que cabe decir es que evidentemente no es una operación que tenga en la empresa unos efectos meramente contables.

De cara a lo que aquí nos ocupa, es especialmente relevante lo dispuesto en el apartado 1 de ese art. 301, que distingue entre que la aportación se haga a una sociedad de responsabilidad limitada o a una anónima. Para ambas se exige que los créditos frente a la sociedad sean líquidos y exigibles, y para las anónimas, además que un 25% de los créditos estén vencidos y que el vencimiento de los restantes no sea superior a cinco años. En tal sentido, los créditos: (I) son líquidos cuando su importe está fijado en numerario, pues -ex. art. 572 de la ley 1/2000 de Enjuiciamiento civil, "se considerará líquida toda cantidad de dinero determinada, que se exprese en el título con letras, cifras o guarismos comprensibles"; (II) son exigibles -ex. art. 1113 del Código civil- aquéllos "cuyo cumplimiento no dependa de un suceso futuro o incierto, o de un suceso pasado, que los interesados ignoren"; y (III) están vencidos -ex. art. 1125 del Código civil- aquéllos en lo que ya ha llegado el día a partir del cual ya son exigibles.

Con lo que sólo pueden aportarse los créditos que reúnan esas características.

(II) Que nada tiene que ver la situación de un deudor de una sociedad con la de un accionista-partícipe de la misma.

Esto es algo manifiesto. Un deudor es dueño de su derecho de crédito, que podrá recuperar cuando corresponda, y la sociedad responderá frente a él con todos sus bienes presentes y futuros; mientras que un accionista-partícipe es dueño de su participación, pero, en cuanto a lo que recibirá en razón de la misma, dependerá de la marcha de esa sociedad, de los resultados que la misma obtenga; pues incluso en el caso de que venda esa participación lo que por ella reciba vendrá condicionado por los resultados que la sociedad genere.

(III) Que la causa por la que una empresa hace una operación como las que nos ocupan, y el destino y finalidad de la misma están siempre en manos de los accionistas-partícipes preexistentes de la sociedad de que se trate.

En efecto, para constatar que eso es así, basta con reparar en lo que disponen los demás apartados del art. 301 de la L.S.C. y los demás números del art. 68.1 de la Ley 35/2006, que reproducimos a continuación:

Artículo 301 L.S.C. Aumento por compensación de créditos:

1. (...)

2. Al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá a disposición de los socios en el domicilio social un informe del órgano de administración sobre la naturaleza y características de los créditos a compensar, la identidad de los aportantes, el número de participaciones sociales o de acciones que hayan de crearse o emitirse y la cuantía del aumento, en el que expresamente se hará constar la concordancia de los datos relativos a los créditos con la contabilidad social.

3. En la sociedad anónima, al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá también a disposición de los accionistas en el domicilio social una certificación del auditor de cuentas de la sociedad que acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores.

4. En el anuncio de convocatoria de la junta general, deberá hacerse constar el derecho que corresponde a todos los socios de examinar en el domicilio social el informe de los administradores y, en el caso de sociedades anónimas, la certificación del auditor de cuentas, así como pedir la entrega o el envío gratuito de dichos documentos.

5. El informe de los administradores y, en el caso de las sociedades anónimas, la certificación del auditor se incorporará a la escritura pública que documento la ejecución del aumento."

Artículo 68.1 LIRPF "Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación":

"1º (...)

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 aquella 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."

Pues bien, si a una sociedad de unos emprendedores, un tercero o uno de esos emprendedores le han concedido un crédito monetario, y llegado un momento dado esos inversores preexistentes consideran que es bueno para esa sociedad de reciente creación que el importe de ese crédito pase a formar parte de los fondos propios de la sociedad, es suya la decisión de si eso es lo conveniente o no para la marcha de esa sociedad, decisión que puede tener múltiples causas, todas ellas válidas y admisibles, y que pueden estar muy alejadas de que su sociedad de reciente creación esté atravesando dificultades financieras o no; el caso es que si ésta es su decisión, si así lo entienden, la normativa mercantil ninguna objeción les pone, y tampoco debe ponérsela la tributaria, siempre y cuando se cumplan todos los demás requisitos que establece ese artículo 68.1 en sus apartados 2 y 3 y, como es regla general, no se hayan realizado operativas a las que les fuera de aplicación las figuras que, en evitación de abusos normativos, contempla la LGT.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo de la Vocal Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 30 de octubre de 2019, por iniciativa propia,

ACUERDA

Unificar criterio en el sentido siguiente:

A efectos de la deducción del art. 68.1 de la ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F, puede considerarse que es una inversión válida que permite disfrutar de tal deducción, cumpliéndose los demás requisitos, la realizada por el que en una ampliación de capital de una sociedad de nueva o reciente creación le aporta un crédito que tiene frente a la misma.



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.