

Criterio 1 de 1 de la resolución: **46/07439/2021/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAR de Valencia**

Fecha de la resolución: **23/01/2024**

Asunto:

IRPF. Dedución por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Denegación del derecho por incumplimiento de una obligación impuesta a un tercero. Principio de disponibilidad de la prueba.

Criterio:

Supone una carga exorbitante hacer depender el derecho del socio o partícipe inversor a la deducción, del cumplimiento de una obligación formal impuesta a un tercero (en este caso, la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieren).

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

105.1

105.1

Ley 35/2006 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

105.2.e)

68.1

RD 439/2007 IRPF Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

69.1

Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil

217

Conceptos:

Acreditación

Cargas

Certificado

Deducciones

Empresas de nueva creación

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas IRPF

Obligaciones formales

Prueba

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 46-07439-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Valencia , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 30/06/2020 el obligado tributario presentó escrito por el que solicita de la AEAT la rectificación de la autoliquidación IRPF-2015 en su día presentada, por lo siguiente: "*En el ejercicio 2015 realicé una suscripción de participaciones de una empresa de reciente creación por importe de 134.000 euros, a la que le es de aplicación la deducción establecida en el artículo 68.1 de la Ley 35/2006, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2015*". Aporta escritura de Constitución de Sociedad y escritura de ampliación de capital de fecha .../.../2015. Afirma no superar el 40% de participación máximo previsto por la norma para su aplicación (ostenta según indica un 33%). Solicita se aplique la deducción del 20% sobre 50.000 euros, límite máximo establecido en la normativa.

El 28/04/2021 se notifica propuesta de resolución denegatoria por:

"El artículo 68.1 de la Ley 35/2006, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2015, establecía los requisitos que debe cumplir la entidad en la que se invierta

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 adquiera 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.

Requisitos formales:

El cumplimiento de estos requisitos debe ser acreditado mediante certificación expedida por dicha entidad en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las misma.

Para ello, la entidad que cumpla los requisitos tiene que presentar una declaración informativa en relación con el cumplimiento de requisitos, identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y período de tenencia de la participación.

Condiciones que deben cumplir las acciones o participaciones Además, deben cumplirse también las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la entidad deben 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 100 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.

En el presente caso no aporta el interesado certificación expedida por dicha entidad en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las participaciones.

Tampoco hay constancia de que la entidad haya cumplido el requisito de presentar la declaración informativa (modelo 165) con la identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y período de tenencia de la participación.

Es por lo que se propone desestimar su solicitud."

El 28/05/2021 se notifica acuerdo de resolución desestimatorio de la solicitud de rectificación que confirma la propuesta anteriormente notificada.

SEGUNDO.- Mediante escrito de fecha 28/06/2021 se presenta recurso de reposición por el que se impugna el acuerdo de resolución desestimatorio de la solicitud de rectificación nº recurso Alega el interesado que se cumplen todos los requisitos para el reconocimiento de la deducción. Aporta certificación expedida por la compañía. En cuanto a la no presentación del modelo

para el reconocimiento de la deducción, aporta certificación expedida por la compañía. En cuanto a la no presentación del modelo 165 sostiene que "la no presentación del modelo 165 se le puede achacar únicamente a la entidad, que es quien hubiera debido presentar el referido modelo. No pudiendo pagar las consecuencias un tercero ajeno al control de la sociedad. La no correcta actuación de un tercero no puede dejar sin efecto económico la deducción de otro tercero, máxime cuando he aportado las escrituras que demuestran el desembolso realizado."

En fecha 13/07/2021 se notifica acuerdo de resolución desestimatorio

TERCERO.- Mediante escrito de fecha 29/07/2021 se interpone la presente reclamación por la que se impugna el acuerdo de resolución del recurso de reposición y por ende, el acuerdo denegatorio de la rectificación solicitada respecto del IRPF-2015. Notificada puesta de manifiesto del expediente, en fecha 16/11/2021 se presenta escrito de alegaciones.

Alega el interesado, en esencia, que no es posible acordar la inaplicación de un derecho propio por la actuación de un tercero. En nuestro ordenamiento jurídico se han ido corrigiendo los derechos que hacían depender su aplicación de un tercero independiente y que obraba ajeno a la voluntad de la persona que iba a aplicarse el beneficio fiscal. La voluntad del legislador fue establecer una deducción por inversión en empresas de nueva creación, para incentivar el emprendimiento, re-activar la economía y fomentar la creación de empresas. Si bien es cierto que la empresa no presentó su modelo, y no cumplió con sus obligaciones formales, no puede hacerse pagar la negligencia de ello a un tercero que obró de buena fe. Pero además, el legislador no ha contemplado en el apartado 5º el requisito de que la empresa presente un modelo para acreditar la inversión, justamente en el apartado de requisitos formales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la adecuación a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.- El artículo 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF en adelante), en su redacción vigente en el ejercicio 2015, establece en su apartado 1:

"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"

Pretende el contribuyente con su solicitud de rectificación de autoliquidación, que la Administración aplique en su declaración IRPF-2015 la citada deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación al haber suscrito 134.000 participaciones por importe de 134.000 euros aportando en prueba de ello escritura de aumento de capital social de la entidad XZ SL de fecha .../.../2015, y escritura de constitución de la mercantil XZ SL de fecha .../.../2013.

El artículo 68 de la LIRPF establece unos requisitos a cumplir por las entidades cuyas acciones o participaciones se adquieran (apartado 2º) además de unas condiciones (apartado 3º) que las acciones o participaciones adquiridas deben de reunir. Requisitos y condiciones que el interesado afirma cumplir y la Administración no discute.

En principio, es objeto de discusión el cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 5º del citado precepto legal, según el cual:

"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"

Norma que debe completarse con la previsión establecida en el artículo 105 de la LIRPF que dispone lo siguiente:

"Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información para las personas y entidades que desarrollen o se encuentren en las siguientes operaciones o situaciones:

(...)

e) Para las entidades a las que se refiere el artículo 68.1 de esta Ley cuyos socios o accionistas hubieran solicitado la certificación prevista en el mismo".

El desarrollo reglamentario lo encontramos en el artículo 69 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes (RIRPF en adelante) el cual impone la siguiente obligación formal:

"1. Las entidades a que se refiere el artículo 68.1 de la Ley del Impuesto deberán presentar una declaración informativa sobre las certificaciones expedidas conforme a lo previsto en el número 5.º del citado artículo 68.1 en la que, además de sus datos de identificación, fecha de constitución e importe de los fondos propios, harán constar la siguiente información referida a los adquirentes de las acciones o participaciones:

a) Nombre y apellidos.

b) Número de identificación fiscal.

c) Importe de la adquisición.

d) Fecha de adquisición.

e) Porcentaje de participación.

La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la suscripción de acciones o participaciones en el año inmediato anterior"

Por último, la Orden HAP/2455/2013 de 27 de diciembre, aprueba el modelo 165 "Declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación" y determina el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación. Así, según dispone el artículo 2:

"Estarán obligados a presentar el modelo 165. «Declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación», aquellas entidades de nueva o reciente creación a que se refiere 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio, cuando hubieran expedido las certificaciones a socios o partícipes conforme a lo previsto en el número 5.º del mencionado artículo 68.1 de la citada Ley"

En cuanto al contenido de dicha declaración informativa, la Orden citada se remite a lo dispuesto en el artículo 69.1 del RIRPF, el plazo para su presentación se realizará "en el mes de enero de cada año en relación con la suscripción de acciones o participaciones en el año inmediato anterior". Dicha Orden entra en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE (nº 313 de 31 de diciembre de 2013), resultando de aplicación, por primera vez, para la presentación de las declaraciones informativas correspondientes al ejercicio 2013.

En el presente caso, la Oficina gestora niega, inicialmente, el derecho a la aplicación de la deducción por los siguientes motivos:

"no aporta el interesado certificación expedida por dicha entidad en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las participaciones.

Tampoco hay constancia de que la entidad haya cumplido el requisito de presentar la declaración informativa (modelo 165) con la identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y período de tenencia de la participación".

No obstante, en sede del recurso de reposición el interesado aporta certificación expedida por la entidad XZ SL a los efectos de la aplicación de la deducción del artículo 68.1 de la LIRPF, y la Oficina gestora desestima el recurso promovido con el siguiente tenor literal:

*"En el presente caso aporta el interesado certificación expedida por dicha entidad en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las participaciones, pero se **sigue sin cumplir el requisito de presentar la declaración informativa (modelo 165) con la identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y períodos de tenencia de participación.** Por tanto, a pesar de sus alegación de que el interesado no debe pagar las consecuencias de la no correcta actuación de un tercero, esta Oficina Gestora se limita a la comprobación del cumplimiento de los requisitos que establece la ley para la aplicación de las correspondientes deducciones"*

Alega el interesado, que no es posible acordar la inaplicación de un derecho propio por la actuación de un tercero, que en nuestro ordenamiento jurídico se han ido corrigiendo los derechos que hacían depender su aplicación de un tercero independiente y que obraba ajeno a la voluntad de la persona que iba a aplicarse el beneficio fiscal. La voluntad del legislador fue establecer una deducción por inversión en empresas de nueva creación, para incentivar el emprendimiento, re-activar la economía y fomentar la creación de empresas. Si bien es cierto que la empresa no presentó su modelo, y no cumplió con sus obligaciones formales, no puede hacerse pagar la negligencia de ello a un tercero que obró de buena fé. Pero además, el legislador no ha contemplado en el apartado 5º el requisito de que la empresa presente un modelo para acreditar la inversión.

El artículo 105.1 LGT dispone que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Este precepto viene interpretándose por la jurisprudencia en el sentido de que en el procedimiento tributario cada una de las partes deberá probar lo que alega y, por consiguiente, que la Administración tributaria deberá probar el hecho imponible, mientras que el contribuyente que pretenda tener derecho a gozar de un determinado beneficio fiscal deberá probar el cumplimiento de los requisitos necesarios para gozar de aquel beneficio.

Por su parte, el artículo 217 LEC, coincidiendo con lo expuesto, dispone en sus apartados 2 y 3 lo siguiente:

"2. Corresponde al actor y al demandado reconviniente la carga de probar la certeza de los hechos de los que ordinariamente se desprenda, según las normas jurídicas a ellos aplicables, el efecto jurídico correspondiente a las pretensiones de la demanda y de la reconvencción.

3. Incumbe al demandado y al actor reconvenido la carga de probar los hechos que, conforme a las normas que les sean aplicables, impidan, extingan o enerven la eficacia jurídica de los hechos a que se refiere el apartado anterior."

Sin embargo, más adelante, el apartado 7 del mismo precepto establece: "Para la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo el tribunal deberá tener presente la disponibilidad y facilidad probatoria que corresponde a cada una de las partes del litigio".

Se da con ello entrada en nuestro Derecho al principio de disponibilidad de la prueba, en cuya virtud las reglas generales antes vistas -cada parte en el proceso debe probar lo que alega- pueden dejar de aplicarse en aquellos casos en que, por las circunstancias concurrentes, su aplicación dé lugar a la imposibilidad de probar por parte de quien en principio debería hacerlo o, simplemente determine una carga muy superior y desproporcionada para una de las partes en el procedimiento que para la otra.

Esto es lo que, a juicio de este Tribunal, sucede en el presente caso, en el que al suscriptor de participaciones se le deniega el derecho a la aplicación de la deducción como consecuencia del incumplimiento de una obligación (presentación de una declaración informativa) impuesta a un tercero (la entidad participada). A nuestro entender supone una carga exorbitante que se haga depender el derecho del socio o partícipe inversor a la deducción, del cumplimiento de una obligación formal impuesta a un tercero -la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieren-, máxime si tenemos en cuenta que el artículo 68 de la LIRPF, únicamente impone al socio o partícipe la obligación de proveerse de la certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido y dicha certificación ha sido aportada en el presente caso. A mayor abundamiento, hemos de precisar que dicha declaración ha de presentarse con posterioridad a la expedición de la certificación que se entrega al socio o partícipe adquirente de las acciones o participaciones e incumbe única y exclusivamente a la entidad cuyas acciones o participaciones se adquieren por lo que no está al alcance del obligado tributario el cumplimiento de la misma.

Por lo expuesto

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