

Referencia: **CTE 01-20/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

1.º Si los referidos doce meses anteriores se computan hasta el día de la ampliación de capital o hasta el día 1 de enero del ejercicio fiscal siguiente.

2.º En el supuesto de dos ampliaciones de capital durante el mismo año, si el incremento de la plantilla en los términos exigidos debe cumplirse en cada una de las ampliaciones, o solo en el supuesto de la segunda ampliación de capital.

3.º En el supuesto de ampliación de capital durante tres años consecutivos, -cumpliendo el resto de requisitos exigidos en el artículo 15 del Texto Refundido-, si el cálculo de la acumulación de incrementos de plantilla propuesto en el siguiente ejemplo sería correcto (y por tanto se cumpliría también el requisito de incremento del promedio de la plantilla):

- Contratación de empleados en régimen general a jornada completa:
 1. Primer empleado (01.11.2018); y,
 2. Segundo empleado (15.09.2020).
- Ampliaciones de capital:
 - a) 22.12.2018.
 - b) 22.03.2019.
 - c) 20.02.2020.
- Plantilla media de 12 meses anteriores a las ampliaciones de capital:
 - a) 21.12.2017 – 21.12.2018: (0 empleados de 21.12.2017 a 30.10.2018 + 1 empleado desde 01.11.2018 a 21.12.2018) / 365 = 0,14 empleados.
 - b) 21.03.2018 – 21.03.2019: (0 empleados de 21.03.2018 a 30.10.2018 + 1 empleado desde 01.11.2018 a 21.03.2019) / 365 = 0,39 empleados.

- c) 19.02.2019 – 19.02.2020: 1 empleado
- Promedio plantilla anual:
 - a) 2019: 1 empleado.
 - b) 2020: 1,28 empleados.
 - c) 2021: 2 empleados.
 - d) 2022: 2 empleados.
 - e) 2023: 2 empleados.
 - f) 2024: 2 empleados.
- Promedio de la plantilla media de cada uno de los dos ejercicios fiscales siguientes a las ampliaciones:
 - a) Promedio 2019 – 2020: $(1 + 1,28) / 2 = 1,14$ empleados (Cumplimiento)
 - b) Promedio 2020 – 2021: $(1,28 + 2) / 2 = 1,64$ empleados (Se exigiría 1,39) (Cumplimiento)
 - c) Promedio 2021 – 2022: 2 empleados (Cumplimiento).

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 (...).”

En base a lo anterior, esta Dirección General de Tributos emite 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 cuenta, 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.”

De la lectura anterior se deduce que, para la aplicación de la deducción en el caso de operaciones de ampliación de capital de una entidad a que se refiere el apartado 3. c) 4º, dicha ampliación de realizarse dentro de los tres años siguientes al de su constitución y, además, la plantilla media de la entidad durante los dos ejercicios fiscales siguientes al de la ampliación debe incrementarse respecto de la plantilla media que tuviera en los doce meses anteriores al menos en una persona contratada con contrato laboral y a jornada completa y dada de alta en el Régimen General de la Seguridad Social, y dicho incremento debe mantenerse durante al menos otros veinticuatro meses.

En relación al cómputo de los tres años desde la constitución hasta la ampliación de la entidad debe acudirse a la normativa que determina la eficacia frente a terceros de los acuerdos de ampliación de capital social.

Si bien en el escrito de consulta no se indica en qué tipo de entidad se llevaría a cabo la inversión, al referirse al porcentaje de deducción del 30 por ciento, parece deducirse que se trataría de una sociedad mercantil con la forma de Sociedad Anónima o Sociedad de Responsabilidad Limitada.

Asimismo, tampoco se menciona cuál es el periodo impositivo de la entidad, aunque también parece deducirse que coincidiría con el año natural, al mencionar en el escrito de consulta que el ejercicio fiscal siguiente comenzaría el día 1 de enero. En este sentido, se considera aplicable al caso planteado el artículo 26 de la Ley de Sociedades de Capital (cuyo texto refundido fue aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio). Este precepto establece que “A falta de disposición estatutaria se entenderá que el ejercicio social termina el treinta y uno de diciembre de cada año”.

Realizadas las precisiones anteriores, y acerca de las cuestiones formuladas, debe llegarse a las siguientes conclusiones:

1.º Respecto al cómputo del plazo de los doce meses anteriores a la ampliación de capital, este deberá efectuarse de fecha a fecha. Así, el artículo 5 del Código Civil establece que: "Siempre que no se establezca otra cosa, en los plazos señalados por días, a contar de uno determinado, quedará éste excluido del cómputo, el cual deberá empezar en el día siguiente; y si los plazos estuviesen fijados por meses o años, se computarán de fecha a fecha. Cuando en el mes de vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entenderá que el plazo expira el último del mes. En el cómputo civil de plazos no se excluyen los días inhábiles."

Y, precisamente, esta fecha la determina la operación de ampliación de capital. Por tanto, en el ejemplo propuesto por el consultante, en caso de llevarse a cabo la operación y producir sus efectos frente a terceros el 22 de diciembre de 2018, el cómputo de la plantilla media de la entidad de los doce meses anteriores deberá efectuarse desde el 22 de diciembre de 2017 hasta el 22 de diciembre de 2018.

2.º 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:

- a) La entidad debe haber sido constituida dentro de los tres años anteriores a la fecha de cada ampliación de capital.
- b) 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.
- c) 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.

Los dos últimos requisitos coincidirán en el tiempo al tratarse de operaciones de ampliación de capital efectuadas en el mismo año.

3.º En el caso de realizarse ampliaciones de capital durante tres años consecutivos, se plantea el cumplimiento del requisito de incremento de plantilla durante los dos ejercicios fiscales posteriores al de cada ampliación, respecto de la plantilla media que tuviera la empresa en los doce meses anteriores, en al menos en una persona.

A tal efecto, el consultante interpreta que se cumple dicho requisito si computando la plantilla media de la empresa en los dos ejercicios fiscales posteriores a cada ampliación de manera conjunta (no de cada uno de los ejercicios por separado) se produce el citado incremento y dicho incremento se mantiene en los dos ejercicios fiscales siguientes.

Efectivamente, de la norma no se desprende que deba computarse cada ejercicio fiscal posterior al de la ampliación de manera separada, por lo que si, de manera conjunta, la plantilla media de la entidad en los dos ejercicios fiscales posteriores se incrementa en un trabajador (en una unidad) respecto de la que tuviera durante los doce meses anteriores a la ampliación de capital, y dicho incremento se mantiene durante otros veinticuatro meses posteriores, se entiende cumplido el requisito para poder aplicar la deducción.

En el caso planteado por el consultante se darían las circunstancias indicadas y, por tanto, resultaría aplicable la deducción por cada una de las ampliaciones indicadas, siempre y cuando las mismas se hubieran efectuado dentro de los tres años posteriores a la constitución de la entidad.

En todo caso, el cómputo de los doce meses anteriores al de la ampliación de capital deberá efectuarse de fecha a fecha, en los términos indicados en el punto 1.º anterior, es decir, hasta la fecha en que la operación de ampliación de capital surta efectos frente terceros. Además, para el cálculo de la plantilla media total de la entidad y de su incremento solo se considerarían a las personas empleadas en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación a la jornada completa.

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.