

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**  
**Sentencia n.º 765/2024 de 25 de noviembre de 2024**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Rec. n.º 43/2023**

**SUMARIO:**

**IRPF. Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Prueba de la actividad de la sociedad en la que se invierte.** El acuerdo de liquidación impugnado, tras un procedimiento de comprobación limitada, rechazó la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. La demanda insiste en que se cumplen todos y cada uno de los requisitos legalmente exigibles para la aplicación de la deducción de que se trata. Argumenta que la presentación por la sociedad mercantil en que se efectuó la inversión del Modelo 165, lo que escapa del control de inversor, no es un requisito legalmente previsto y, en todo caso, la Administración pudo y debió requerir a la misma para la presentación de dicho modelo, de acuerdo con el principio de buena administración. Por otro lado, la sociedad mercantil en que se invirtió ejercía una actividad económica y contaba con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. A juicio de la Sala, procede estimar el recurso, aunque sin embargo la falta de presentación de la declaración Modelo 165 por la sociedad mercantil objeto de la inversión no es la causa por la que no se reconoció la deducción controvertida. En la vía económico-administrativa la parte recurrente presentó certificado suscrito por el administrador único de la entidad que cumple con los requisitos establecidos en art. 68.1.5 Ley IRPF, y en el que se indica la forma societaria (responsabilidad limitada), y que, en el ejercicio 2018, dicha entidad ejercía "una actividad económica para la que cuenta con los medios personales y materiales necesarios, sin que esta actividad consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario" y que cumplía con los requisitos relativos a la cifra de fondos propios y de no formar parte de un grupo de sociedades. Junto con dicho certificado se aportaron por el reclamante las cuentas anuales de dicha sociedad depositadas en el Registro Mercantil, así como una serie de facturas que justificarían su actividad. La parte demandante nos explica que se trataba de una *startup*, con detalle de su actividad, consistente en "el desarrollo y gestión de una plataforma digital de intermediación entre clientes y concesionarios oficiales para la compra de vehículos nuevos", con el objeto de justificar que no obtuviera ingresos en su primer año de vida. Frente a dicho material probatorio no puede prevalecer, a juicio de la Sala, los datos, escasos y aislados, consignados en el acuerdo de liquidación, que no se acompañan, inexplicablemente, de la incorporación al expediente administrativo de los soportes que sirven de fuente de conocimiento de los mismos, que son los Modelos 200 y 190 presentados por la sociedad. En definitiva, la valoración conjunta de las pruebas disponibles no permite afirmar que la sociedad mercantil objeto de la inversión por el contribuyente no ejerció, en 2018, una actividad económica para la que contaba con los medios personales y materiales precisos. En estas circunstancias, se considera correcta la deducción litigiosa aplicada por el recurrente en su autoliquidación.

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**

**SENTENCIA**  
**Tribunal Superior de Justicia de Madrid**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

Síguenos en...



**Sección Cuarta**

C/ General Castaños, 1 , Planta Baja - 28004  
33009730

**NIG:**28.079.00.3-2023/0001035

**Procedimiento Ordinario 43/2023**

**Demandante:**D./Dña. Pedro Antonio  
PROCURADOR D./Dña. JAIME QUIÑONES BUENO

**Demandado:**TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH  
Sr. ABOGADO DEL ESTADO

**SENTENCIA Nº 765/2024**

Presidente:

**D. CARLOS VIEITES PEREZ**

Magistrados:

**D. LUIS MANUEL UGARTE OTERINO**

**D. JOSÉ MARÍA SEGURA GRAU**

**D.ALFONSO RINCÓN GONZÁLEZ-ALEGRE (Ponente)**

En Madrid, 25 de noviembre de 2024.

Vistos por la Sala, constituida por los magistrados indicados más arriba, los autos del presente recurso contencioso-administrativo número 43/2023, interpuesto por don Pedro Antonio, representado por el Procurador don Jaime Quiñones Bueno, y bajo su propia asistencia letrada, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 27 de octubre de 2022, desestimatoria de la reclamación nº NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional (nº NUM001) de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2018, por importe de 242,15 euros.

Ha sido parte el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**El presente recurso se inició por demanda en la que, tras exponer los hechos y fundamentos de derecho que estimó pertinentes, suplica que se dicte sentencia *"por la que se estime el recurso interpuesto por esta parte contra la resolución del TEAR"*.

**SEGUNDO.**La Administración demandada, una vez conferido el trámite para contestar a la demanda, presentó escrito en el que, tras aducir los hechos y los fundamentos de derecho que considera de aplicación, suplica que se desestime el recurso contencioso-administrativo.

**TERCERO.**No habiéndose solicitado el recibimiento del recurso a prueba, tras las conclusiones escritas de las partes, se declaró concluso para sentencia, señalándose para el acto de votación y fallo el día 19 de noviembre 2024, en cuya tuvo lugar.

**CUARTO.**La cuantía del recurso se fijó en 3.005,23 euros.

Siendo Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. Alfonso Rincón González-Alegre.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**PRIMERO.**Actuaciones impugnadas.

En el presente recurso se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR), de 27 de octubre de 2022, desestimatoria de la reclamación nº NUM000, interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional (nº NUM001) de la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2018, por importe de 242,15 euros, así como, naturalmente, esta última resolución.

A) El acuerdo de liquidación impugnado, tras un procedimiento de comprobación limitada, rechazó la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación ( artículo 68.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Argumenta lo que sigue:

*"En el presente caso la entidad por la que practica deducción B87760807 NEGOCIACARWEBMASTER SL, no ha presentado la correspondiente declaración informativa modelo 165.*

Síguenos en...



En el escrito de alegaciones a la propuesta de liquidación presentado el 4 de diciembre de 2019 con número de registro NUM002 el contribuyente aporta escritura de fecha 28 de febrero de 2018 de Elevación a público de los acuerdos sociales de la Sociedad Negociacarwebmaster SL, que se realizaron el 1 de enero de 2018 entre los que se encontraba el aumento de capital social de la entidad. Según dichos acuerdos, el obligado tributario D. Pedro Antonio, acudió a la ampliación aportando un capital 9.990,00 euros, correspondiendo 300,00 al nominal de las acciones y 9.690,00 a prima de emisión. Comoquiera que esta deducción requiere el cumplimiento de una serie de requisitos tanto en sede de la sociedad como en el contribuyente, el artículo 68.1.5º de ley establece que el cumplimiento de estos requisitos debe ser acreditado mediante certificación expedida por la entidad en el periodo impositivo en el que se produjo la adquisición de las acciones, además de la declaración informativa que ha de presentar. En este caso, la entidad no ha presentado declaración informativa ni ha facilitado la certificación que acredite el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos. Lo que hace presumir que no se reúnen todos, en particular se exige que la entidad ejerza una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. Consultado el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2018, el importe neto de la cifra de negocios es 0,00 euros, ni se ha declarado ingreso alguno. Con respecto a los medios personales en el modelo 190 constan importes mínimos satisfechos a tres profesionales que desarrollan actividades ajenas a la actividad de la empresa, como puede ser la decoración de interiores".

B) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid inmediatamente impugnada desestimó la reclamación interpuesta frente al acuerdo anterior.

Dicha resolución, tras reproducir los preceptos legales aplicables, hacer referencia a la carga de la prueba y resumir las alegaciones de la parte reclamante, razona lo que sigue:

*"De la lectura de los preceptos anteriores, es evidente que una de las condiciones para poder deducir por la adquisición de participaciones de empresas de nueva o reciente creación es necesaria la certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido y que para poder obtener este certificado, la entidad que cumpla los requisitos tiene que presentar una declaración informativa (Modelo 165) en relación con el cumplimiento de requisitos, identificación de sus accionistas o partícipes, porcentaje y período de tenencia de la participación".*

Después de reproducir la motivación del acuerdo de liquidación, argumenta:

*"En la presente reclamación, el contribuyente aporta un certificado expedido el 23 de abril del 2020 por el administrador único de Negociacarwebmaster S.L., en el que manifiesta que la empresa cumple con todos los requisitos del artículo 68.1.2º de la Ley del IRPF .*

*Pues bien, del examen de los documentos aportados y obrantes en el expediente no se ha acreditado, a juicio de este TEAR, el cumplimiento de todos los requisitos anteriormente señalados que dan derecho a la alegada deducción dado que la entidad Negociacarwebmaster S.L. no presentó en el mes de enero de 2019 la declaración informativa sobre las certificaciones expedidas en el año 2018, por lo que no procede acoger su pretensión".*

#### **SEGUNDO.** Posición de las partes.

A) La demanda insiste en que se cumplen todos y cada uno de los requisitos legalmente exigibles para la aplicación de la deducción de que se trata. Argumenta que la presentación por la sociedad mercantil en que se efectuó la inversión del modelo 165, lo que escapa del control de inversor, no es un requisito legalmente previsto y, en todo caso, la Administración pudo y debió requerir a la misma para la presentación de dicho modelo, de acuerdo con el principio de buena administración. En fase de conclusiones contra-argumenta que la sociedad mercantil en que se invirtió ejercía una actividad económica y contaba con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma.

B) La Abogada del Estado interesa la desestimación del recurso por considerar que la actuación administrativa impugnada es conforme a Derecho. A tal fin, aduce que la causa de denegación no está en la falta de presentación por la sociedad mercantil del modelo 165 sino la falta de prueba de que la entidad ejerza una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma.

#### **TERCERO.** Regulación de la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

La deducción controvertida 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 (LIRPF), que bajo el título "deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación", disponía, en su redacción aplicable al ejercicio controvertido:

Síguenos en...

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

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

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

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

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

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

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

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

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".

Por su parte el 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 y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF),

establece en su artículo 69.1, que *"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".*

Finalmente, la Orden HAP/2455/2013, de 27 de diciembre, aprobó el modelo 165, "Declaración informativa de certificaciones individuales emitidas a los socios o partícipes de entidades de nueva o reciente creación" y se determinó el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

#### **CUARTO.** Posición de la Sala sobre la liquidación.

A juicio de la Sala, los hechos y las pruebas puestos de manifiesto por la parte recurrente determinan, en aplicación de la norma antes reproducida, la procedencia de estimar el recurso. Lo primero que es necesario advertir es que las partes vienen a admitir que la falta de presentación de la declaración modelo 165 por la sociedad mercantil objeto de la inversión no es la causa impositiva del reconocimiento de la deducción controvertida. La lectura de los actos administrativos impugnados, de los que se ha dado cuenta en el fundamento jurídico primero, evidencia, sin embargo, la ambigüedad con que tratan este aspecto, hasta el punto de que se erige en el punto central del acuerdo de liquidación y en el único abordado de modo explícito en el caso de la resolución del TEAR.

En todo caso, despejado ese obstáculo, hemos de destacar que en la vía económico-administrativa la parte recurrente presentó certificado suscrito por el administrador único de la entidad Negociacarwebmaster, S.L., que cumple con los requisitos establecidos en el apartado 5º del citado art. 68.1 LIRPF. En dicho certificado, expedido el 23 de abril de 2020, se indica la forma societaria (responsabilidad limitada), que, en el ejercicio 2018, dicha entidad ejercía "una actividad económica para la que cuenta con los medios personales y materiales necesarios, sin que esta actividad consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario" y que cumplía con los requisitos relativos a la cifra de fondos propios y de no formar parte de un grupo de sociedades.

Junto con dicho certificado se aportaron por el reclamante las cuentas anuales de dicha sociedad depositadas en el Registro Mercantil, así como una serie de facturas que justificarían su actividad. La parte demandante nos explica que se trataba de una *startup*, con detalle de su actividad, consistente en "el desarrollo y gestión de una plataforma digital de intermediación entre clientes y concesionarios oficiales para la compra de vehículos nuevos", con el objeto de justificar que no obtuviera ingresos en su primer año de vida.

Frente a dicho material probatorio no puede prevalecer, a juicio de la Sala, los datos, escasos y aislados, consignados en el acuerdo de liquidación, que no se acompañan, inexplicablemente, de la incorporación al expediente administrativo de los soportes que sirven de fuente de conocimiento de los mismos, que son los modelos 200 y 190 presentados por la sociedad.

En definitiva, la valoración conjunta de las pruebas disponibles no permite afirmar que la sociedad mercantil objeto de la inversión por el contribuyente no ejerció, en 2018, una actividad económica para la que contaba con los medios personales y materiales precisos.

En estas circunstancias, se considera correcta la deducción litigiosa aplicada por el recurrente en su autoliquidación, por lo que procede, en consecuencia, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular las resoluciones administrativas impugnadas, dejándolas sin efecto y con los efectos inherentes a esta declaración.

#### **QUINTO.** Sobre las costas.

De conformidad con el criterio de vencimiento objetivo consagrado en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede imponer las costas causadas en este proceso a la Administración demandada.

No obstante, a tenor del apartado cuarto de dicho precepto, la imposición de las costas podrá ser *"a la totalidad, a una parte de estas o hasta una cifra máxima"* y la Sala considera procedente,

Síguenos en...



atendida la índole del litigio y la concreta actividad desplegada por las partes, limitar la cantidad que, por todos los conceptos, ha de satisfacer a la parte contraria la condenada al pago de las costas, hasta una cifra máxima total de 2.000 euros, más el IVA correspondiente.  
Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación.

### **FALLAMOS**

Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Pedro Antonio, representado por el Procurador don Jaime Quiñones Bueno, contra las resoluciones administrativas a que hace referencia el Fundamento de Derecho Primero de la presente resolución, que anulamos y dejamos sin efecto con las consecuencias inherentes a esta declaración.

Todo ello, con imposición de las costas a la Administración demandada en los términos expuestos.

Notifíquese esta sentencia a las partes. Al notificarse se les indicará que esta sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de su notificación, acreditándose en el escrito de preparación del recurso el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, con justificación del interés casacional objetivo que presente.

Llévese el original al libro de sentencias.

Por esta nuestra Sentencia, de la que se expedirá testimonio para incorporarlo a las actuaciones, lo pronunciamos mandamos y firmamos.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutela o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

