

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC057015

DGT: 17-11-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3527/2015

SUMARIO:

IS. Deducción por doble imposición de dividendos. La distribución de dividendos por la entidad participada (B) hasta el importe de la aportación de socios, realizada para compensar pérdidas con carácter previo a la distribución de dividendos, supone la devolución indirecta del importe de las aportaciones realizadas previamente y, por tanto, de acuerdo con lo establecido en el art. 17.6 de la LIS, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la participación que la entidad tiene en la entidad B, por lo que el mismo no se integraría en la base imponible de la entidad siempre que el valor de las participaciones exceda del importe percibido. El deterioro de valor de la participación en B no tendrá la consideración de fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.2.b) de la LIS. **Pagos a cuenta. Retenciones.** En la medida que estos dividendos no constituyen renta a integrar en la base imponible del IS, no estarán sometidos a retención.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), arts. 21 y 128.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante (A) ostenta el 100% del capital social de B. En el año 2007, A realizó una aportación para compensar pérdidas y restablecer el equilibrio patrimonial de B, incrementando el valor de su participación y registrando simultáneamente un deterioro por la diferencia entre el valor de las aportaciones realizadas y el valor del patrimonio neto de B.

En ejercicios posteriores, B ha ido obteniendo beneficios y la consultante ha ido revirtiendo el deterioro dotado, que ha supuesto ingresos computables en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En el ejercicio 2015, la entidad B se plantea la distribución de beneficios con cargo a reservas por un importe inferior a la aportación realizada para compensar pérdidas. La consultante va a registrar contablemente un ingreso financiero por el dividendo percibido y una pérdida por deterioro de la participación en B por el mismo importe.

Cuestión planteada:

1. Si los dividendos percibidos de B se considerarían como una minoración del valor fiscal de la participación por reintegro de las aportaciones realizadas y, por tanto, no determinarían un ingreso computable en la base imponible. Asimismo, si la depreciación registrada por el reparto de dividendos sería considerada como un gasto no deducible.

2. Si los dividendos estarían sujetos a retención.

Contestación:

1. El artículo 21.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), regula la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos en los siguientes términos:

“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el

tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra. El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas. No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

El requisito exigido en el párrafo anterior no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin tener derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

b) (...)

En el supuesto de que la entidad participada, residente o no residente en territorio español, obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) o a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

No se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

(...)"

En el presente caso con anterioridad a la distribución de dividendos por parte de B, esta entidad generó pérdidas que requirieron una aportación por parte de la consultante para restablecer el equilibrio patrimonial de la entidad. Por tanto, los beneficios con cargo a los cuales se distribuyen dividendos no han sido gravados por el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se vean compensados con bases imponibles negativas procedentes de ejercicios cuya situación patrimonial haya sido saneada a través de la realización de la aportación para compensar pérdidas. Es decir, dado que esos beneficios no han determinado una tributación efectiva, su distribución no genera derecho a practicar la exención por doble imposición, de manera que ha de considerarse que los primeros beneficios distribuidos con posterioridad a la reducción de capital proceden de la reconstitución del capital inicial, esto es, representan una devolución indirecta del capital.

De acuerdo con lo anterior, la distribución de dividendos por la entidad participada (B) hasta el importe de la aportación de socios, realizada para compensar pérdidas con carácter previo a la distribución de dividendos, supone la devolución indirecta del importe de las aportaciones realizadas previamente y, por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.6 de la LIS, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la participación que la consultante tiene en la entidad B, por lo que el mismo no se integraría en la base imponible de la entidad consultante siempre que el valor de las participaciones exceda del importe percibido.

Por su parte, el deterioro de valor de la participación en B no tendrá la consideración de fiscalmente deducible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.2.b) de la LIS.

2. Por último, se pregunta acerca de si los dividendos distribuidos están sujetos a retención.

En la medida en que estos dividendos no constituyen renta a integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no estarán sometidos a retención.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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