

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC057032

DGT: 13-11-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3499/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de dividendos. En la medida en que, respecto de las participaciones poseídas, se cumplen los requisitos establecidos en el art. 21 de la LIS, la renta que genere la transmisión de los derechos preferentes de suscripción podrá aplicar la exención allí regulada.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), arts. 10 y 21.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante A, dispone de una participación mayoritaria en la sociedad C residente en territorio español, correspondiendo el resto de la participación a otra sociedad del mismo grupo también residente en territorio español, la entidad B.

La sociedad C desea realizar una ampliación de capital a la que la entidad A no acudirá, teniendo que adquirir para ello con anterioridad a la ampliación, el otro socio (la entidad B), los derechos de suscripción preferente a precio de mercado a la sociedad A.

La sociedad participada C, es una sociedad operativa dedicada al comercio nacional e internacional de productos químicos, que no percibe dividendos ni 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, en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 27/2014.

La entidad consultante dispone de esta participación mayoritaria de forma ininterrumpida desde su adquisición, en marzo de 2012, a través de un canje de valores, en el que todas las entidades intervinientes eran y siguen siendo residentes en territorio español, acogida la operación al régimen especial de Fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias y canje de valores y, por tanto, con una antigüedad superior al año hasta el momento de la exigibilidad de los derechos de asignación preferente. Después de la ampliación seguirá conservando un porcentaje superior al 5% de la sociedad B. El importe recibido no debe ser objeto de entrega a otra entidad con ocasión de un contrato que verse sobre los valores de los que aquellos procedan.

Cuestión planteada:

Si el importe percibido por los derechos de suscripción preferente por la sociedad A, cumpliendo los requisitos previstos en el artículo 21 de la Ley 27/2014, quedaría exonerado de gravamen.

Contestación:

El artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“ 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) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

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.

(...)

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

b) Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se

entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad residente o no residente en territorio español que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumplieran los requisitos previstos en las letras a) o b) del apartado 1, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

2.º Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención en los términos señalados en este apartado se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción establecida en el artículo 31 de esta Ley, en caso de proceder su aplicación, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello. No obstante, a los efectos de lo establecido en la letra a) del apartado 1 del citado artículo, se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de los que no se haya cumplido el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 de este artículo, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.

(...)"

Por su parte, el artículo 10.3 de la LIS, dispone que "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

En el presente caso, la entidad consultante procede a la venta de los derechos de suscripción, a tal efecto la norma de registro y valoración 9ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, en su apartado 2.6.2, en relación con los activos financieros disponibles para la venta, considera que: "...En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercerlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación." En términos similares se manifiesta esa misma norma de valoración en su apartado 2.5.2 en relación con las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Por tanto, el resultado contable que resulte de este criterio de valoración contable se integraría en la base imponible de la entidad transmitente de tales derechos.

No obstante, aun cuando el presente caso no se corresponda con la percepción de dividendos distribuidos por una entidad participada ni con la transmisión de la participación tenida en esa entidad, sin embargo, la interpretación del artículo 21 de la LIS debe realizarse de acuerdo con la finalidad de dicho precepto, esto es, dejar exenta la renta derivada de las participaciones tenidas en entidades que cumplan los requisitos establecidos en dicho precepto, circunstancia que concurre en el caso planteado pues la renta obtenida en la transmisión de los derechos de suscripción representa la valoración de los derechos económicos en el patrimonio de la entidad participada correspondiente a las acciones que pueden suscribirse con tales derechos, esto es, con las reservas expresas y tácitas de aquella entidad cuya percepción se transmite a los adquirentes de tales derechos, por lo que la transmisión de derechos de suscripción producen unos efectos económicos equivalentes a la transmisión de la participación en la entidad participada.

Por tanto, en la medida en que, respecto de las participaciones poseídas, se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS, la renta que genere la transmisión de los derechos preferentes de suscripción podrá aplicar la exención allí regulada.

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.