

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC057318

DGT: 14-12-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3960/2015

SUMARIO:

IS. Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición interna. Deducción por doble imposición de dividendos. El valor de adquisición que debe tomarse en consideración para entender cumplido el requisito del art. 21 a) de la LIS, es el que resulte de aplicar las disposiciones contenidas en la normativa reguladora del IS. Por tanto, en el presente caso, en la medida en la que dicho valor sea inferior a 20 millones de euros, la entidad no podrá aplicar la exención prevista en el art. 21 de la LIS a los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de su participación en C.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), art. 21.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante A fue constituida mediante la aportación del 25'547802 % del capital de la entidad B.

Dicha aportación no dineraria se acogió al régimen especial del capítulo VIII del título VII del TRLIS, por lo que el valor fiscal de las acciones de B fue el que tenía en sede de los socios aportantes, siendo este inferior a 20 millones de euros.

Con posterioridad a la constitución de A, esta entidad B fue absorbida, junto con otras entidades, por la sociedad C, operación que se acogió al régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, por lo que no se alteró el valor fiscal de las acciones de C recibidas por A a cambio de las acciones de B. Sin embargo, el porcentaje de participación de A en C quedó por debajo del 5%.

Tanto la entidad A como la entidad C son residentes fiscales en España. La entidad A no participa de forma indirecta en el capital de C. Por su parte, la entidad C no obtiene 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% de sus ingresos.

En el momento de plantear la consulta la participación de A en C se ha poseído durante más de un año.

Cuestión planteada:

Si la entidad A podrá aplicar la exención prevista en el artículo 21 de la LIS a los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de su participación en la entidad C, en la medida en la que el valor de adquisición de dicha participación es superior a los 20 millones de euros, aunque su valor fiscal sea inferior a dicho importe.

Contestación:

El artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que dispone 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.

(...)

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.

(...)

4. En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención prevista en el apartado anterior tendrá las especialidades que se indican a continuación:

a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

1.^a La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de la letra a) o, total o parcialmente al menos en algún ejercicio, el requisito a que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo.

2.^a La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos a las participaciones en el capital o fondos propios de entidades.

En este supuesto, la exención sólo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en el apartado 3. En los mismos términos se integrará en la base imponible del período la renta diferida con ocasión de la operación acogida al Capítulo VII del Título VII de esta Ley, en caso de aplicación parcial de la exención prevista en el apartado anterior.

(...)"

La consulta plantea si la entidad A a los efectos de aplicar la exención prevista en el artículo 21 de la LIS a los dividendos y las rentas derivadas de la transmisión de las acciones de C, debe entender que el requisito de que el valor de adquisición de la participación sea superior 20 millones se refiere al precio de adquisición contable o al valor de adquisición fiscal.

En el presente supuesto, la diferencia entre el valor de adquisición contable y fiscal trae causa de la aplicación del régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 5 de marzo). Este régimen ha sido recogido en el capítulo VII del título VII de la LIS.

En este sentido, el valor de adquisición que debe tomarse en consideración para entender cumplido el requisito de la letra a) del artículo 21 de la LIS, es el que resulte de aplicar las disposiciones contenidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, en el presente caso, en la medida en la que dicho valor sea inferior a 20 millones de euros, la entidad consultante no podrá aplicar la exención prevista en el artículo 21 de la LIS a los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de su participación en C.

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.