

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFC059075

DGT: 31-03-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1354/2016

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos. Convenio con Irlanda. Reducciones de capital con devolución de aportaciones. El rendimiento derivado de la reducción de capital estará sujeto, conforme a la normativa interna española, al régimen fiscal que los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad regulado en el art. 25.1 Ley 35/2006 (Ley IRPF) para los residentes fiscales en España. Esto supone que se califique como dividendo también a efectos del IRNR y que esté sometido a retención. Pues bien, a estos efectos cabe diferenciar lo siguiente:

-Que el importe de la devolución de aportaciones no proceda de beneficios no distribuidos: Con vigencia para los ejercicios a partir de 1 de enero de 2015, tratándose de acciones de sociedades no cotizadas, será capital mobiliario el importe total entregado a los socios, con el límite máximo de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones el último ejercicio cerrado antes de la reducción de capital y el valor de adquisición de las acciones. Para calcular este límite se minorarán los fondos propios en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones. El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones hasta su anulación.

-Que el importe de la devolución de aportaciones corresponda a beneficios no distribuidos: en este caso la totalidad de la renta recibida tendrá la consideración de capital mobiliario de los del art. 25.1 a) Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Pues bien, conforme al art. 10 del Convenio, si el beneficiario de estos dividendos es residente en Irlanda, en su caso, tributarán en Irlanda, pero también se podrán someter a tributación en España a un tipo máximo del 15 por ciento siempre que el contribuyente acredite, mediante el correspondiente certificado emitido por la autoridad fiscal competente, la condición de residente en Irlanda a efectos del Convenio. No obstante, si el beneficiario efectivo es una sociedad que detenta directamente al menos el 25 por 100 del derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos, tales dividendos estarán exentos de la imposición española en las condiciones establecidas por la legislación española que implementa la Directiva CEE 90/435/CEE del Consejo (Régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes).

PRECEPTOS:

Convenio de 10 de febrero de 1994 (Convenio con Irlanda), art. 10.6.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.1 f).

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 25.1 a) y 33.3.

Descripción sucinta de los hechos:

Una sociedad limitada española tiene como socios al 50% a dos personas físicas, un matrimonio, residentes en Irlanda.

La sociedad va a reducir su capital con devolución de aportaciones a los socios.

Cuestión planteada:

Si procede realizar retención en la devolución de aportaciones a los socios.

Contestación:

Se trata de la devolución de aportaciones de capital de una sociedad española a sus socios irlandeses. Procede, por tanto, la aplicación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994.

Para calificar los rendimientos derivados de la devolución de aportaciones a los socios se deberá acudir en primer lugar al propio Convenio. El artículo 10.6 define dividendos a efectos del Convenio de la siguiente forma:

“6. El término “dividendos” empleado en el presente artículo significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador y otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas o distribuciones asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado del que sea residente la sociedad que las distribuye.”

Se estará, por tanto, a la definición que la ley española haga de la devolución de aportaciones a los socios; en concreto, a la normativa contenida en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR. El artículo 13.1.f) del TRLIRNR considera renta obtenida en territorio español, entre otras:

“1º. Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades residentes en España, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 118 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”

Por su parte, el artículo 13.3 dispone:

“3. Para la calificación de los distintos conceptos de renta en función de su procedencia se atenderá a lo dispuesto en este artículo y, en su defecto, a los criterios establecidos en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 marzo.”

Por tanto, puesto que en el artículo 13 no se recoge expresamente una calificación para las reducciones de capital con devolución de aportaciones, se debe atender al tratamiento que se les otorga en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El apartado 3 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006 y 7 de marzo de 2007), en adelante LIRPF, establece:

“3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

En reducciones de capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.

Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributará de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondientes a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados (...), cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento de capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento de capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1.a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos de capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).”

El rendimiento derivado de la reducción de capital con devolución de aportaciones se califica entonces, en su caso, como capital mobiliario.

No se indica en el escrito de consulta si los fondos provienen de beneficios no distribuidos a efectos de determinar el tratamiento de la renta según se indica en el artículo 33 de la LIRPF antes transcrito. En consecuencia, de acuerdo con dicho artículo, deben distinguirse:

1. El importe de la devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos:

Con vigencia para los ejercicios a partir de 1 de enero de 2015, por tratarse de acciones no cotizadas, será capital mobiliario el importe total entregado a los socios, con el límite máximo de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios de las acciones el último ejercicio cerrado antes de la reducción de capital y el valor de adquisición de las acciones. Para calcular este límite se minorarán los fondos propios en las cantidades citadas en el artículo 33 ya citado. El exceso sobre este límite minorará el valor de adquisición de las acciones hasta su anulación.

2. El importe de la devolución de aportaciones que corresponda a beneficios no distribuidos:

En este caso, de acuerdo con la Ley del IRPF antes transcrito: “la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributarán de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta Ley”. En consecuencia, será capital mobiliario, sin límite, la totalidad recibida, y tendrá la consideración de capital mobiliario del artículo 25.1.a, que recoge los siguientes rendimientos: “a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.”

Por lo tanto, el rendimiento derivado de la reducción de capital estará sujeto, conforme a la normativa interna española, al mismo régimen fiscal que los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, por el apartado a) del artículo 25.1 de la LIRPF. Esto supone que se califique como dividendos también a efectos de la Ley del IRNR, es decir, que esté sometido a retención.

Por otra parte, el artículo 10 del Convenio hispano irlandés, relativo a los dividendos, indica en su apartado 4 que:

“4. a) Los dividendos pagados por una sociedad residente de España a un residente de Irlanda pueden someterse a imposición en Irlanda.

b) Dichos dividendos pueden también someterse a imposición en España, conforme a la legislación española, pero si el residente de Irlanda es el beneficiario efectivo de los dividendos, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 por 100 del importe bruto de los dividendos.

c) No obstante las disposiciones del subapartado b), si el beneficiario efectivo es una sociedad que detenta directamente al menos el 25 por 100 del derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos, tales dividendos estarán exentos de la imposición española en las condiciones establecidas por la legislación española que implementa la Directiva CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (90/435/CEE).”

Por lo tanto, si el beneficiario de estos dividendos es residente en Irlanda, los dividendos, en su caso, tributarán en Irlanda, pero también se podrán someter a tributación en España a un tipo máximo del 15% siempre que acrediten, mediante el correspondiente certificado emitido por la autoridad fiscal competente, la condición de residentes en Irlanda a efectos del Convenio.

De conformidad con el artículo 31.1 del TRLIRNR:

“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.
(...)”

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.