

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC069517

DGT: 22-06-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1841/2018

SUMARIO:

IS. Exenciones. Exención para evitar la doble imposición interna. Una entidad adquirió mediante escritura de compraventa de febrero de 2007 a tres personas físicas el 87,45% de las participaciones en la entidad X1, cuya actividad económica consiste en la prestación de servicios financieros, principalmente, servicios de descuento de pagarés y factoring. Una parte del importe de la compraventa fue satisfecho a los vendedores en el momento de la transmisión y el pago del resto del precio quedó aplazado, habiéndose producido los cobros en los ejercicios 2010 y 2015, quedando a 31 de diciembre, una parte pendiente de cobro. En la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en el art. 21 de la LIS los dividendos percibidos por la entidad en los ejercicios 2015 y siguientes, podrían gozar de la exención para evitar la doble imposición. **Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal.** No se integrará en la base imponible individual de la entidad el dividendo que se corresponde con el sobreprecio pagado en la adquisición de la participación, respecto del que se pruebe la tributación efectiva en el transmitente de las participaciones, al quedar exento. Dado que dicho dividendo no forma parte de la base imponible individual de la entidad, el mismo no debe ser eliminado, de manera que en nada afecta la aplicación del régimen de consolidación fiscal a lo previsto en la disp trans. 23.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS). **Deducciones para evitar la doble imposición. Deducción por doble imposición dividendos. La deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo el tipo de gravamen que en el IRPF corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la base imponible del ahorro.** Puesto que los vendedores han integrado en sus bases imponibles del IRPF distintas cantidades correspondientes a las plusvalías por la transmisión del 87,55% de las acciones entre los períodos impositivos 2007 a 2010 será preciso calcular el tipo medio de gravamen que se ha aplicado a dichas plusvalías, teniendo en cuenta el importe integrado y el tipo de gravamen aplicable en cada período impositivo, no se habrá integrado en la base imponible del IRPF con anterioridad a 1 de enero de 2015, la parte de la ganancia patrimonial correspondiente a los cobros que sean exigibles a partir de dicha fecha. En consecuencia, la entidad no podrá aplicar la deducción prevista en la disp trans. 23.1 de la Ley 27/2014 (Ley IS) en relación a las rentas integradas por los vendedores en sus declaraciones del IRPF con posterioridad a 1 de enero de 2015.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 21, 55, 71 y disp. trans 23.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 28, 30, 31, 32, 86, 87, 94 y 114.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 88 y 89.

RD 1065/2007 (RGAAT), art. 66.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 14.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante adquirió mediante escritura de compraventa de febrero de 2007 a tres personas físicas (PF1, PF2 y PF3) el 87,45% de las participaciones en la entidad X1. Una parte del importe de la compraventa fue satisfecho a los vendedores en el momento de la transmisión y el pago del resto del precio quedó aplazado, habiéndose producido los cobros en los ejercicios 2010 y 2015, quedando a 31 de diciembre, una parte pendiente de cobro.

La sociedad X1 fue constituida en abril de 2001, la actividad económica de la compañía consiste en la prestación de servicios financieros, principalmente, servicios de descuento de pagarés y factoring.

Los socios obtuvieron una ganancia patrimonial, además el socio PF1 había adquirido parte de sus acciones a otros socios personas físicas que habían tributado por la ganancia obtenida en la transmisión. En

cuanto a la tributación de los vendedores, PF1, PF2 y PF3, éstos han integrado la ganancia patrimonial derivada de la transmisión en sus correspondientes declaraciones de los ejercicios 2007 y 2010, de acuerdo con el criterio de imputación a plazos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, en la declaración del IRPF del ejercicio 2015, los transmitentes proceden a integrar la correspondiente ganancia patrimonial en función del importe cobrado en dicho ejercicio.

Adicionalmente a la transmisión efectuada, los accionistas personas físicas transmitentes PF1, PF2 y PF3, aportaron a la entidad consultante el 12,55% restante que poseían de la sociedad X1, mediante una operación de aportación no dineraria, que no supuso tributación para las personas físicas aportantes. Como consecuencia de dicha aportación, la entidad consultante pasó a ser titular del 100% de las acciones de X1.

Con posterioridad a la adquisición del 100% de la sociedad, en el mismo ejercicio 2007, la entidad consultante aportó el 100% de las acciones de X1 a una sociedad de nueva creación X2. El único activo de la entidad X2 lo constituye su participación en el 100% de X1.

Por otra parte, en el 2007 la entidad X1 absorbió a la entidad X2 a través de una operación de fusión inversa, acogida al régimen fiscal especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Tras la citada operación, la entidad X1 se mantuvo como la misma entidad jurídica, con el mismo CIF desarrollando la misma actividad y continuó sus relaciones con clientes, acreedores y proveedores.

La contabilización y registro de la operación de fusión inversa, a través de la cual la sociedad X1 absorbe a su matriz supone a efectos contables, el registro en X1 de un fondo de comercio y como contrapartida una reserva de fusión por el mismo importe. La entidad X1, mantiene la totalidad de sus activos y pasivos por exactamente los mismos valores contables y fiscales que tenían antes de la operación de fusión. Es decir, la operación de fusión realizada, no tiene ningún efecto contable ni fiscal en los activos y pasivos originados de X1, siendo el único efecto contable el registro del fondo de comercio y la reserva de fusión.

El fondo de comercio de fusión contabilizado en 2007 no ha sido nunca deducido fiscalmente por la entidad, ni vía amortización ni a través de su deterioro. Las reservas de fusión no han sido distribuidas ni existe la previsión de que vayan a ser distribuidas.

Desde enero de 2008, la entidad consultante y la entidad X1 junto con el resto de compañías del Grupo que cumplen los requisitos al efecto, tributan en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre sociedades, del que la entidad consultante es la dominante.

Desde el momento de su adquisición la entidad X1 ha obtenido beneficios en su actividad ordinaria, habiendo distribuido parte de los mismos en concepto de dividendos a la entidad consultante, su socio único, en los ejercicios 2010 a 2015. Todos los dividendos repartidos hasta el ejercicio 2015:

a) Se corresponden con beneficios generados por X1 desde el momento de su adquisición en el año 2007, no se corresponden con repartos de reservas previas a su compra, que se hayan contabilizado contra el coste de la participación, ni han dado derecho en ningún caso a la aplicación de la deducción establecida en el apartado 4.e) del artículo 30 del TRLIS.

b) No se ha distribuido la reserva de fusión.

c) Los dividendos han sido objeto de eliminación de la base imponible del grupo fiscal hasta el ejercicio 2014.

En cuanto a los dividendos distribuidos en 2013 a 2014, la entidad consultante no ha aplicado la deducción por doble imposición establecida en el apartado 6 del artículo 30 del TRLIS

Cuestión planteada:

1º) Si a al reparto de dividendos efectuados en los ejercicios 2013 y 2014 les resulta de aplicación la deducción para evitar la doble imposición establecida en el apartado 6 del artículo 30 del TRLIS.

2º) Si a los dividendos distribuidos en 2015 y ejercicios siguientes les resulta de aplicación la deducción para evitar la doble imposición regulada en la Disposición Transitoria Vigésima Tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3º) Si la citada deducción resultaría de aplicación en el caso de distribución de dividendos entre entidades que forman parte de un mismo grupo de consolidación fiscal.

4º) Si el importe de los dividendos distribuidos es inferior a la renta integrada por los transmitentes de los que se dispone de la prueba de tributación podría aplicarse la deducción por doble imposición sobre todo el dividendo distribuido hasta llegar a la cifra de renta integrada sin necesidad de aplicar ningún tipo de proporción.

5º) Si la parte de renta sobre la que deberán tributar los vendedores con posterioridad a 31 de diciembre de 2014 dará derecho a corregir la doble imposición en sede de la entidad consultante, en la medida en que dicha doble imposición existe y por el hecho de que los vendedores hayan optado en ejercicios anteriores a la vigencia de la LIS por integrar la ganancia en su IRPF en función de los cobros.

Contestación:

1º) En primer lugar se plantea si a los repartos de dividendos efectuados en los ejercicios 2013 y 2014, les resulta de aplicación la deducción para evitar la doble imposición establecida en el apartado 6 del artículo 30 del TRLIS.

El artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), establece que “las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”. Por su parte, el artículo 66.8 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece que “si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario”.

Por tanto, esta consulta tendrá los efectos previstos en el artículo 89 de la LGT, en relación con el período impositivo cuyo plazo de declaración no hubiera finalizado en el momento de presentar la consulta, por lo que no procede contestar esta primera cuestión.

Por otra parte, y como cuestión previa, hay que señalar que la presente contestación no valora la aplicación del régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea en un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), en relación con la operación de fusión en virtud de la cual la entidad X1 absorbió a la entidad X2. De los datos que se derivan de la consulta resultó de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el citado capítulo de la LIS.

2º) En segundo lugar, se plantea si los dividendos distribuidos en 2015 y ejercicios siguientes les resulta de aplicación la deducción para evitar la doble imposición regulada en la Disposición Transitoria Vigésima Tercera de la LIS, hasta alcanzar el límite de la renta integrada por los transmitentes de los que se disponga de la prueba de tributación.

La disposición transitoria vigésima tercera de la LIS (Ley 27/2014) establece un régimen transitorio en el Impuesto sobre Sociedades de las deducciones para evitar la doble imposición en los siguientes términos:

“1. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en períodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, tendrán derecho a la exención prevista en el citado artículo.

No obstante, cumpliéndose los referidos requisitos, la distribución de dividendos o participaciones en beneficios que se corresponda con una diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y el

valor de las aportaciones de los socios realizadas por cualquier título no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación. Adicionalmente, el contribuyente tendrá derecho a una deducción del 100 por ciento de la cuota íntegra que hubiera correspondido a dichos dividendos o participaciones en beneficios cuando:

a) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tributando a alguno de los tipos de gravamen previstos en los apartados 1, 2 y 7 del artículo 28 o en el artículo 114 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en concepto de renta obtenida por las sucesivas entidades propietarias de la participación con ocasión de su transmisión, y que dicha renta no hubiera tenido derecho a la deducción por doble imposición interna de plusvalías prevista en dicho texto refundido.

En este supuesto, cuando las anteriores entidades propietarias de la participación hubieran aplicado a las rentas por ellas obtenidas con ocasión de su transmisión la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 42 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la deducción será del 18 por ciento del importe del dividendo o de la participación en beneficios.

b) El contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con anterioridad a 1 de enero de 2015, en concepto de renta obtenida por las sucesivas personas físicas propietarias de la participación, con la ocasión de su transmisión.

En este supuesto, la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo o a la participación en beneficios el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la parte especial de la base imponible o en la del ahorro, para el caso de transmisiones realizadas a partir de 1 de enero de 2007.

La deducción establecida en este apartado será de aplicación, igualmente, cuando la distribución de dividendos o la participación en beneficios no determine la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso.

Esta deducción se practicará parcialmente cuando la prueba a que se refiere este apartado tenga carácter parcial.

2. En el supuesto de adquisición de participaciones que se hubieran producido en períodos impositivos iniciados, en el transmitente, con anterioridad a 1 de enero de 2015, los dividendos o participaciones en beneficios correspondientes a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 32 de esta Ley, y que se correspondan con la diferencia positiva entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios de la entidad participada en el momento de la adquisición no tendrá la consideración de renta y minorará el valor fiscal de la participación, siempre que el contribuyente pruebe que un importe equivalente al dividendo o participación en beneficios ha tributado en España a través de cualquier transmisión de la participación. Adicionalmente, el contribuyente podrá aplicar la deducción prevista en el artículo 32 de esta Ley, teniendo en cuenta que el límite a que se refiere el apartado 4 del mismo se calculará en función de la cuota íntegra que resultaría de integrar en la base imponible los referidos dividendos o participaciones en beneficios.

La misma regla resultará de aplicación en el supuesto en que los dividendos o participaciones en beneficios no determinen la integración de renta en la base imponible por no tener la consideración de ingreso.

3. En el caso de dividendos y participaciones en beneficios procedentes de valores representativos del capital o los fondos propios de entidades residentes en territorio español, adquiridos antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/1996, de 7 de junio, de medidas fiscales urgentes sobre corrección de la doble imposición intersocietaria y sobre incentivos a la internacionalización de las empresas, no resultará de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 de esta Disposición. En este caso serán aplicables las restricciones contenidas en el artículo 28 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción original, anterior a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/1996.

4. Las deducciones por doble imposición establecidas en los artículos 30, 31 y 32, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos iniciados con

anterioridad a 1 de enero de 2015, pendientes de aplicar a la entrada en vigor de esta Ley, así como aquellas deducciones generadas por aplicación de esta Disposición no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra, podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

El importe de las deducciones establecidas en esta Disposición transitoria y en los artículos 30, 31.1.b) y 32.3 del citado Texto Refundido se determinará teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que esta se aplique.

5. En el caso de operaciones de reestructuración que se hayan acogido a lo dispuesto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en los períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a los efectos de evitar la doble imposición que pudiera producirse por aplicación de las reglas de valoración previstas en los artículos 86, 87.2 y 94 del citado Texto Refundido, los beneficios distribuidos con cargo a rentas imputables a los bienes aportados darán derecho a la exención para evitar la doble imposición de dividendos, cualquiera que sea el porcentaje de participación del socio y su antigüedad. Igual criterio se aplicará respecto de las rentas generadas en la transmisión de la participación.

Cuando por la forma en como contabilizó la entidad adquirente no hubiera sido posible evitar la doble imposición por aplicación de las normas establecidas en el apartado anterior, dicha entidad practicará, en el momento de su extinción, los ajustes de signo contrario a los que hubiere practicado por aplicación de las reglas de valoración establecidas en los artículos 86, 87.2 y 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. La entidad adquirente podrá practicar los referidos ajustes de signo contrario con anterioridad a su extinción, siempre que pruebe que se ha transmitido por los socios su participación y con el límite de la cuantía que se haya integrado en la base imponible de estos con ocasión de dicha transmisión”.

Tal y como se señala, para que la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS resulte de aplicación, es necesario que se cumplan los requisitos del artículo 21 de la LIS, que establece:

“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.

(...)

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.

(...)"

Por lo tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de la LIS de acuerdo con lo anteriormente establecido, los dividendos percibidos por la entidad consultante en los ejercicios 2015 y siguientes, podrían gozar de la exención para evitar la doble imposición en los términos previstos en la presente contestación en los apartados siguientes. A efectos de responder a la consulta, se parte de la presunción de que los requisitos del artículo 21 de la LIS se cumplen en el presente caso en relación con la participación en la entidad X1.

3º) Se plantea si la citada deducción resulta de aplicación en el caso de distribución de dividendos entre entidades que forman parte de un mismo grupo de consolidación fiscal.

En relación con el régimen de consolidación fiscal, el artículo 55 de la LIS, establece que:

"1. Los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.

2. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal."

Por otra parte, el artículo 71 de la LIS establece que:

"1. La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de esta Ley, así como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación.

Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal.

2. Las deducciones de cualquier entidad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha entidad en el régimen individual de tributación, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley."

Tal y como establece el primer párrafo del apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, no se integrará en la base imponible individual de la entidad consultante el dividendo que se corresponde con el sobreprecio pagado en la adquisición de la participación, respecto del que se pruebe la tributación efectiva en el transmitente de las participaciones, al quedar exento en los términos anteriormente señalados. Dado que dicho dividendo no forma parte de la base imponible individual de la entidad consultante, el mismo no debe ser eliminado, de manera que en nada afecta la aplicación del régimen de consolidación fiscal a lo previsto en el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS.

4º) Asimismo, plantea el consultante si en la medida en que el importe de los dividendos distribuidos es inferior a la renta integrada por los transmitentes de los que se dispone de la prueba de tributación, podrá aplicarse la deducción por doble imposición sobre todo el dividendo, o por el contrario resulta necesario aplicar una regla proporcional.

En primer lugar, los dividendos distribuidos que, en su caso, tendrán derecho a la aplicación del régimen de conformidad con lo establecido en la Disposición Transitoria Vigésima Tercera, son aquellos que se correspondan con el sobrepago pagado por la entidad consultante al haber adquirido el 87,45% de las participaciones de X1, a las personas físicas transmitentes.

En el presente caso, la entidad consultante deberá probar que un importe equivalente al dividendo percibido correspondiente al 87,45% de participación en el capital, se ha integrado en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los vendedores, en concepto de renta obtenida con ocasión de la transmisión de ese 87,45% de las acciones de X1.

A estos efectos, en la medida en que la prueba a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 de la citada disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, anteriormente señalada tenga carácter parcial, la aplicación del citado régimen también corresponderá parcialmente.

En este caso, para determinar el importe de la deducción establecida en la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, se aplicará una norma proporcional. A estos efectos, la entidad consultante deberá aplicar una regla de proporcionalidad sobre el porcentaje de la renta obtenida por el vendedor de la participación con ocasión de la transmisión del 87,45% de las acciones de X1, en proporción a la prueba de tributación de que se disponga por parte de los transmitentes.

Adicionalmente, la deducción no podrá exceder del importe resultante de aplicar al dividendo el tipo de gravamen que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las ganancias patrimoniales integradas en la base imponible del ahorro. Puesto que los vendedores han integrado en sus bases imponibles del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas distintas cantidades correspondientes a las plusvalías por la transmisión del 87,55% de las acciones de X1, entre los períodos impositivos 2007 a 2010 será preciso calcular el tipo medio de gravamen que se ha aplicado a dichas plusvalías, teniendo en cuenta el importe integrado y el tipo de gravamen aplicable en cada período impositivo.

5º) Finalmente, se plantea si la parte de renta sobre la que deberán tributar los vendedores con posterioridad a 31 de diciembre de 2014 dará derecho a corregir la doble imposición en sede de la entidad consultante, teniendo en cuenta el hecho de que los vendedores han optado en ejercicios anteriores a la vigencia de la LIS por integrar la ganancia en su IRPF en función de los cobros.

Conforme a lo señalado en el apartado b) de la DT 23ª de la LIS, para que proceda la deducción prevista en la misma, la integración en la base imponible del IRPF ha de realizarse con anterioridad a 1 de enero de 2015.

A tales efectos, se debe precisar que el artículo 14.2.d) 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 del día 29) establece una regla especial de imputación temporal para las operaciones a plazos en los siguientes términos:

“En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas en tales operaciones, a medida que se hagan exigibles los cobros correspondientes. Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquellas cuyo precio se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos, siempre que el período transcurrido entre la entrega o la puesta a disposición y el vencimiento del último plazo sea superior al año.

Cuando el pago de una operación a plazos o con precio aplazado se hubiese instrumentado, en todo o en parte, mediante la emisión de efectos cambiarios y estos fuesen transmitidos en firme antes de su vencimiento, la renta se imputará al período impositivo de su transmisión.

En ningún caso tendrán este tratamiento, para el transmitente, las operaciones derivadas de contratos de rentas vitalicias o temporales. Cuando se transmitan bienes y derechos a cambio de una renta vitalicia o temporal, la ganancia o pérdida patrimonial para el rentista se imputará al período impositivo en que se constituya la renta”.

Conforme con lo anterior, de haber optado el contribuyente por el criterio de imputación temporal de las operaciones a plazos, la imputación de la ganancia patrimonial obtenida por la venta de unas participaciones sociales deberá efectuarse proporcionalmente a cada uno de los períodos impositivos en que sean exigibles los cobros.

Es por ello que este Centro Directivo entiende que no se habrá integrado en la base imponible del IRPF con anterioridad a 1 de enero de 2015, la parte de la ganancia patrimonial correspondiente a los cobros que sean exigibles a partir de dicha fecha. En consecuencia, la entidad consultante no podrá aplicar la deducción prevista en

la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS, en relación a las rentas integradas por los vendedores en sus declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con posterioridad a 1 de enero de 2015.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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 Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública