

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071680

DGT: 20-03-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0587/2019

SUMARIO:

IRPF. Imputación temporal. Regla general. Rendimientos del capital mobiliario. *La inscripción en el Registro Mercantil no se ha de tener en cuenta a efectos de la imputación temporal.* Una sociedad de responsabilidad limitada realizó dos operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios en el ejercicio 2017, si bien la inscripción de dichas operaciones en el Registro Mercantil se efectuó con posterioridad. El art. 14.1.a) Ley 35/2006 (Ley IRPF) dispone que los rendimientos del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, no pudiendo afirmarse que la inscripción en el Registro Mercantil de la operación de reducción de capital tenga carácter constitutivo. Con lo cual, los rendimientos de capital obtenidos deben imputarse al ejercicio 2017 en que se realizaron, y no a los ejercicios posteriores en los que se inscriban dichas operaciones.

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14.1.a) y 33.3.a).

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es socio de una sociedad de responsabilidad limitada que realizó dos operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones a los socios en el ejercicio 2017, si bien la inscripción de dichas operaciones en el Registro Mercantil se efectuaron con posterioridad a dichos ejercicios.

Cuestión planteada:

Si los rendimientos derivados de las operaciones de reducción de capital deben imputarse al ejercicio 2017 o a los ejercicios posteriores en los que se inscriba la escritura de reducción de capital en el Registro Mercantil.

Contestación:

En lo que se refiere a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la reducción de capital con devolución de aportaciones, que no impliquen la separación del socio, el artículo 33.3.a) 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), establece lo siguiente:

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

a) En reducciones del 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 la letra 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, correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, 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 la 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 del 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 la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en 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 del 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 del 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)".

En cuanto a la imputación temporal de los rendimientos de capital mobiliario, el artículo 14.1.a) de la Ley del Impuesto, dispone que los rendimientos del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

No pudiendo afirmarse que la inscripción en el Registro Mercantil de la operación de reducción de capital tenga carácter constitutivo (así, segundo Considerando de la Sentencia de 27 de marzo de 1984 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo), debe concluirse que la imputación de los rendimientos de capital obtenidos en las operaciones consultadas, deben imputarse al ejercicio 2017 en que se realizaron, y no a los ejercicios posteriores en los que se inscriban dichas operaciones.

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 (BOE de 18 de diciembre).

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.