

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC076842

DGT: 20-07-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2648/2020

SUMARIO:

IS. Exenciones. Exención para evitar la doble imposición interna. *Scrip dividend*. La entidad aumento su capital social con cargo a beneficios o reservas mediante la emisión de nuevas acciones. Bajo la figura del *scrip dividend* se establece un sistema de retribución al accionista que permite a este optar entre la venta de los derechos de adquisición preferente a la propia entidad, a un tercero, o recibir nuevas acciones. En cualquiera de los supuestos anteriores la renta tendrá la consideración de dividendos, y permitirá la aplicación de la exención del art. 21 Ley IS a los accionistas, personas jurídicas, siempre que cumplan los requisitos del citado artículo. **Pagos a cuenta. Pagos fraccionados en el IS.** Estas rentas, en los términos mencionados, no están sujetas a retención o ingreso a cuenta del IS. Tratándose de los dividendos derivados de la venta de derechos de asignación con cargo a beneficios no distribuidos, la distribución del beneficio tampoco quedará sujeta a retención en los términos del art. 61 Rgto IS.

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Las rentas obtenidas quedarán sujetas a las reglas establecidas en el Impuesto sobre Sociedades. **Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Dividendos.** En defecto de regulación expresa, se observarán las reglas establecidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en consecuencia, la entrega de acciones totalmente liberadas no supone la obtención de renta alguna, no obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición de las acciones se calculará repartiéndose el coste total por el número de títulos, tanto de los antiguos como de los liberados que correspondan. La fecha de adquisiciones será la correspondiente a las acciones de las que procedan. **Enajenación de los derechos de asignación.** En el caso de enajenación de los derechos de asignación, el importe obtenido tendrá la consideración de ganancia patrimonial que tributará al tipo del 19% y quedará sujeta, en su caso, a la retención establecida en la propia Ley o en el Convenio para evitar la doble imposición aplicable. **Dividendo en metálico.** En el caso de renuncia a los derechos de asignación a cambio de la percepción del dividendo en efectivo, cuando la ampliación se efectúe con cargo a reservas, los dividendos se calificarán como rendimientos de capital mobiliario y se someterán a la retención que determine el art. 31 TR Ley IRNR. Por el contrario si la ampliación se efectúa con cargo a la prima de emisión, los valores afectados reducen su valor. En este caso el exceso que pudiera resultar tributaría como un dividendo, sin que proceda en este caso aplicar retención.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 17, 21, 35 y 128.

RD 634/2015 (Rgto. IS), art. 61.

RDLeg. 1/2010 (TR Ley Sociedades de Capital), arts. 273 y 276.

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 12 a 19 y 31.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 25 y 37.

Descripción sucinta de los hechos:

El laboratorio consultante suministra a hospitales de distintos servicios de salud apósitos de gases clasificados en el código de nomenclatura combinada 3005 90 31.

Cuestión planteada:

Si a las entregas del producto consultado les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)"

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, el laboratorio consultante, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de material sanitario, el Reino de España solicitó a la Comisión Europea una medida excepcional que permitiera la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19.

Atendiendo el requerimiento de España y otros Estados miembros de la Unión Europea se ha aprobado la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para

combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020, cuando se trate de importaciones efectuadas por entidades de derecho público y entidades caritativas y sin ánimo de lucro.

Por otra parte, el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), ha establecido lo siguiente:

“Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.”

En este sentido, tal y como señala la exposición de motivos del referido Real Decreto-ley 15/2020, para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece, hasta el 31 de julio de 2020, un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del cero por ciento aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, entidades sin ánimo de lucro y centros hospitalarios. Se trata de una medida de política fiscal que incide sobre una situación extraordinaria y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas. No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del cero por ciento no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación.

Por otra parte, debe señalarse que el pasado 27 de julio se ha publicado una nueva Decisión de la Comisión Europea, la Decisión (UE) 2020/1101 de la Comisión, de 23 de julio de 2020, por la que se modifica la Decisión (UE) 2020/491, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020, prorrogando la aplicación de dicha medida hasta el 31 de octubre de 2020.

De forma equivalente, la disposición adicional cuarta del Real Decreto-ley 27/2020, de 4 de agosto, de medidas financieras, de carácter extraordinario y urgente, aplicables a las entidades locales (BOE de 5 de agosto) establece, en relación con la aplicación del tipo impositivo del 0 por ciento, lo siguiente:

“Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.

Con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, y vigencia hasta el 31 de octubre de 2020, se aplicará el tipo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.

3.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en relación con el ámbito objetivo de aplicación del tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido, como se ha señalado el Real Decreto-ley 27/2020 ha incluido un Anexo que amplía y actualiza el contenido del Anexo del Real Decreto-ley 15/2020, y que establece una lista limitada de bienes a los que será de aplicación dicho tipo cero desde la fecha de entrada en vigor del referido Real Decreto-ley 15/2020 (23 de abril de 2020) hasta el 31 de octubre de 2020.

A efectos de la interpretación del Anexo contenido en el Real Decreto-ley 27/2020 deberá tenerse en cuenta que cuando figura la expresión «ex» delante del código NC, de la Nomenclatura Combinada, significa que los productos a los que es de aplicación el tipo del cero por ciento se determinan conjuntamente por el código NC y la descripción del bien o producto correspondiente, establecidos en el referido Anexo.

De esta forma, no a todos los bienes incluidos en un determinado código NC les será de aplicación el tipo del cero por ciento del Impuesto, sino únicamente aquellos incluidos en dicha partida de la Nomenclatura Combinada a los que se refiere la descripción del bien o producto, en los términos previstos en el referido Anexo.

En todo caso, la competencia para determinar si un producto está o no incluido en una categoría de la Nomenclatura Combinada no corresponde a este Centro directivo. El órgano competente es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Avenida de Llano Castellano 17, 28034 Madrid.

Según la información aportada los productos consultados están clasificados en la partida de la Nomenclatura Combinada 3005 90 31, sin que ésta sea ninguna de las indicadas en el Anexo del Real Decreto-ley 27/2020, por lo que, de ser así, no resultará aplicable el tipo cero previsto en el mismo.

4.- 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.