

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC079592

DGT: 29-04-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1154/2021

### SUMARIO:

**IS. Exenciones. Exención para evitar la doble imposición interna.** No existe la obligación de practicar retención sobre los dividendos o participaciones en beneficio que gocen de la exención establecida en el art. 21 Ley IS, por tanto, cumplidos los requisitos establecidos en el citado artículo, los dividendos no estarán sujetos a retención.

### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 21, 62 y 128.

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

### Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es la sociedad matriz dominante de un grupo de entidades acogido al régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, ostenta el 100% de las entidades A y B, y el 99,97% de la entidad C.

A la vista de la nueva redacción del artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la entidad consultante señala que no cumpliría los requisitos establecidos en el apartado 11 de dicho artículo 21.

### Cuestión planteada:

- Si, cuando se produzca el reparto de dividendos dentro del grupo de consolidación, se debe tener en cuenta la reducción establecida en el apartado 10 del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, que el 5% de los dividendos repartidos por las entidades dominadas tribute en la declaración consolidada del grupo; o por la aplicación de las reglas de eliminación establecidas en el régimen de consolidación fiscal, dichos dividendos deben ser eliminados y con ello, seguirían estando exentos en su totalidad.

- Si, en los supuestos en los que proceda aplicar la reducción del 5% establecida en el apartado 10 del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la entidad pagadora de los mismos debería practicar retención o no a cuenta del Impuesto sobre Sociedades; y, en su caso, si dicha retención tendría como base la totalidad del dividendo repartido o sólo el 5% que quedaría sujeto a tributación.

### Contestación:

En primer lugar, se plantea la tributación del reparto de dividendos dentro del grupo de consolidación fiscal en el que la entidad consultante es la dominante.

En este sentido, el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en la redacción dada por Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, 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.

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.

(...)

10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

11. La reducción aplicable a dividendos o participaciones en beneficios de entidades a que se refiere el apartado anterior no será de aplicación cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) los dividendos o participaciones en beneficios sean percibidos por una entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 40 millones de euros.

A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley.

La entidad a que se refiere esta letra deberá cumplir los siguientes requisitos:

i) no tener la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley;

ii) no formar parte, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas;

iii) no tener, con carácter previo a la constitución de la entidad a que se refiere la letra b) de este apartado, un porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de otra entidad igual o superior al 5 por ciento.

b) los dividendos o participaciones en beneficios procedan de una entidad constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021 en la que se ostente, de forma directa y desde su constitución, la totalidad del capital o los fondos propios.

c) los dividendos o participaciones en beneficios se perciban en los períodos impositivos que concluyan en los 3 años inmediatos y sucesivos al año de constitución de la entidad que los distribuya.”

Por su parte, en la regulación del régimen especial de consolidación fiscal del Capítulo VI del Título VII de la LIS, el artículo 62, relativo a la determinación de la base imponible del grupo fiscal, establece que:

“1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

(...).”

A su vez, el artículo 64 de la LIS, relativo a las eliminaciones, en la redacción dada por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, dispone que:

“Las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley.

No serán objeto de eliminación los importes que deban integrarse en las bases imponibles individuales por aplicación de lo establecido en el apartado 10 del artículo 21 de esta Ley.”

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21.1 de la LIS y no concurren las circunstancias previstas en el artículo 21.11 de la misma norma, procederá la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.10 de la LIS, en virtud del cual el importe de los dividendos percibidos se reducirá, a efectos de aplicar la exención, en un 5 por ciento, en concepto de gastos de gestión de las participaciones correspondientes.

Por tanto, la entidad consultante deberá integrar en su base imponible individual el importe que corresponda por aplicación de lo dispuesto en el artículo 21.10 de la LIS, el cual no será objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible del grupo fiscal, en virtud de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 64 de la LIS.

En segundo lugar, respecto a la obligación de practicar retención, cabe señalar que el artículo 128 de la LIS establece que:

“1. Las entidades, incluidas las comunidades de bienes y las de propietarios, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este Impuesto, estarán obligadas a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que resulte de aplicar los porcentajes de retención indicados en el apartado 6 de este artículo a la base de retención determinada reglamentariamente, y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y formas que se establezcan.

(...)

4. Reglamentariamente se establecerán los supuestos en los que no existirá retención. En particular no se practicará retención en:

(...)

c) Los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y otras rentas satisfechas entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de consolidación fiscal.

d) Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

(...).”

A su vez, el artículo 61 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, dispone que:

“No existirá obligación de retener ni de ingresar a cuenta respecto de:

(...)

p) Los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de la Ley del Impuesto.

A efectos de lo dispuesto en esta letra, la entidad perceptora deberá comunicar a la entidad obligada a retener que concurren los requisitos establecidos en el citado artículo. La comunicación contendrá, además de los datos de identificación del receptor, los documentos que justifiquen el cumplimiento de los referidos requisitos.

(...).”

En relación con la obligación de practicar retención, de conformidad con lo previsto en la letra d) del artículo 128.4 de la LIS, no existirá obligación de retener respecto de los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 1 del artículo 21 de la LIS por lo que, cumpliéndose los requisitos previstos en dicho precepto, anteriormente transcrito, los dividendos distribuidos a la entidad consultante no estarán sujetos a retención.

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 Administraciones Publica