

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Consultas

La entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportaría la obtención de ingreso para ellos, por tanto, la entidad consultante no cumpliría con el requisito de distribución de resultado previsto en el artículo 6 de la LSOCIMI.

Fecha: 26 de junio de 2024
Art. 6 LSOCIMI 11/2009
Nº de consulta: V1576-24

La sociedad consultante es una entidad acogida al régimen de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el mercado Inmobiliario (SOCIMI). En la actualidad, la consultante está analizando las implicaciones que tendría la sustitución de la distribución de dividendos dineraria por una operación en la que “se retribuyese” a sus accionistas mediante la entrega de acciones de la propia

En esta operación, la entidad respetaría los porcentajes de distribución del resultado que incluye el artículo 6 de la LSOCIMI, de modo que se entregarían acciones por un importe equivalente al resultado que debe distribuirse de conformidad con el requisito previsto en el citado artículo. Confirmación de si, en su caso, un scrip dividend por entrega de acciones podría resultar válido a efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la LSOCIMI, de tal modo que pudiese entenderse que la consultante cumpliría con el requisito de distribución del resultado, no siendo un impedimento a la hora de aplicar el régimen fiscal SOCIMI. La cuestión se ciñe al supuesto de socios personas físicas residentes en España.

CONTESTACIÓN

La presente contestación parte de la presunción de que el régimen fiscal especial regulado en la Ley 11/2009 de 26 de octubre, por la que se regulan

las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, resulta de aplicación a la sociedad consultante, sin entrar a analizar si se cumplen los requisitos que establece dicha Ley para su aplicación.

El artículo 6 de la Ley 11/2009, en relación con la distribución de resultados, establece en su apartado 1 que:

“1. Las SOCIMI y entidades residentes en territorio español en las que participan a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, que hayan optado por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en esta Ley, estarán obligadas a distribuir en forma de dividendos a sus accionistas, una vez cumplidas las obligaciones mercantiles que correspondan, el beneficio obtenido en el ejercicio, debiéndose acordar su distribución dentro de los seis meses posteriores a la conclusión de cada ejercicio, en la forma siguiente:

a) El 100 por 100 de los beneficios procedentes de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.

b) Al menos el 50 por ciento de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y acciones o participaciones a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, realizadas una vez transcurridos los plazos a que se refiere el apartado 3 del artículo 3 de esta Ley, afectos al cumplimiento de su objeto social principal. El resto de estos beneficios deberá reinvertirse en otros inmuebles o participaciones afectos al cumplimiento de dicho objeto, en el plazo de los tres años posteriores a la fecha de transmisión. En su defecto, dichos beneficios deberán distribuirse en su totalidad conjuntamente con los beneficios, en su caso, que procedan del ejercicio en que finaliza el plazo de reinversión. Si los elementos objeto de reinversión se transmiten antes del plazo de mantenimiento establecido en el apartado 3 del artículo 3 de esta Ley, aquellos beneficios deberán distribuirse en su totalidad conjuntamente con los beneficios, en su caso, que procedan del ejercicio en que se han transmitido.

La obligación de distribución no alcanza, en su caso, a la parte de estos beneficios imputables a ejercicios en los que la sociedad no tributaba por el régimen fiscal especial establecido en esta Ley.

c) Al menos el 80 por ciento del resto de los beneficios obtenidos.

El dividendo deberá ser pagado dentro del mes siguiente a la fecha del acuerdo de distribución.”

En virtud de lo anterior, la sociedad deberá acordar la distribución de los resultados del ejercicio, en los términos previstos en el artículo 6 previamente transcrito, dentro de los seis meses siguientes posteriores a la conclusión de cada ejercicio. El dividendo deberá ser pagado dentro del mes siguiente a la fecha del acuerdo de su distribución.

Es doctrina reiterada de este Centro Directivo, en contestación a consultas vinculantes, V0346-14, de 10 de febrero de 2014, V1125-14, de 16 de abril de 2014, V3308-14, de 1 de diciembre de 2014 o V0003-15, de 5 de diciembre de 2014, que, en ningún caso, la sociedad podrá quedar liberada de la obligación de distribuir resultados dado que la efectiva distribución de resultados se configura como un elemento esencial del régimen fiscal de las SOCIMI. Asimismo, dado que la Ley no exige que el pago del dividendo deba realizarse en efectivo, el pago de dicho dividendo podrá realizarse igualmente en especie.

Asimismo, en las citadas contestaciones se ha entendido cumplido el requisito de distribución de dividendos en caso de que la entidad acuerde la distribución de beneficios y de forma inmediatamente posterior, realice un aumento de capital (o un incremento de fondos propios con cargo a una cuenta de aportaciones de socios), suscribiendo el accionista dicha ampliación mediante la aportación del crédito surgido en

Impuesto sobre Sociedades / Consultas

el paso anterior. Ello se ha supeditado a que, como consecuencia de esta operación, el dividendo percibido en forma de acciones tenga la condición de ingreso en sede del accionista, es decir, que se califique fiscalmente como una distribución de dividendos, con independencia del tratamiento fiscal que tenga en su imposición personal.

Por su parte, en la contestación a consulta vinculante V2468-20, de 16 de julio de 2020, este Centro Directivo se manifestó en el siguiente sentido sobre el tratamiento a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del scrip dividend:

En este sentido, respecto a la calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto a este tipo de rentas, la consulta V2312-18 señalaba:

“2º) Considera el consultante que en el caso de entrega de acciones liberadas, cuando existe la opción de recibir éstas o el pago de un dividendo, debería entenderse aplicado dicho dividendo a la compra de acciones liberadas, lo que implicaría el reflejo de un rendimiento de capital mobiliario por dicho dividendo y la consideración a su vez de dicho importe como valor de adquisición de las acciones recibidas, como consecuencia de la aplicación por el accionista del importe del dividendo acordado a la adquisición de las nuevas acciones.

Frente a dicha tributación (rendimiento de capital mobiliario por el dividendo acordado y consideración a su vez como valor de adquisición de las acciones liberadas, como consecuencia de la aplicación de dicho importe a la adquisición de las acciones liberadas), la aplicación del antes reproducido artículo 37.1.a) de la Ley del Impuesto implica la no existencia de un rendimiento de capital mobiliario ni un valor de adquisición por el mismo importe.”

Así, siguiendo lo manifestado en la consulta V0042-18, entre otras:

“En lo que respecta al tratamiento fiscal de las anteriores operaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del accionista, el artículo 37.1 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 del 29 de noviembre), -en lo sucesivo LIRPF-, dispone lo siguiente:

“Artículo 37. Normas específicas de valoración.

1. Cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

a) De la transmisión a título oneroso de valores 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, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre su valor de adquisición y el valor de transmisión, determinado por su cotización en dichos mercados en la fecha en que se produzca aquélla o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización.

El importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión.

Cuando se trate de acciones parcialmente liberadas, su valor de adquisición será el importe realmente satisfecho por el contribuyente. Cuando se trate de acciones totalmente liberadas, el valor de ad-

quisición tanto de éstas como de las que procedan resultará de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan.”

Por su parte, el artículo 37.2 de la LIRPF establece:

“2. A efectos de lo dispuesto en los párrafos a), b) y c) del apartado anterior, cuando existan valores homogéneos se considerará que son transmitidos por el contribuyente son aquéllos que adquirió en primer lugar.

Quando se trate de acciones totalmente liberadas, se considerará como antigüedad de las mismas la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.”

Por otra parte, el artículo 25.1 de la LIRPF establece que tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

“1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera

que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.

e) La distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones. El importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributará como rendimiento del capital mobiliario.”

De acuerdo con los preceptos transcritos, la entrega a los accionistas de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportará la obtención de renta para aquellos. No obstante, a efectos de futuras transmisiones, el valor de adquisición tanto de las acciones entregadas como de las acciones de las que procedan será el que resulte de repartir el coste total entre el número de títulos, tanto los antiguos como los liberados que correspondan. La fecha de adquisición de las acciones totalmente liberadas será la que corresponda a las acciones de las cuales procedan.

Por lo que respecta al tratamiento de la transmisión en el mercado de los derechos de asignación, de acuerdo con lo previsto en el artículo 306.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (BOE de 3 de julio), resultarán aplicables las reglas de transmisibilidad previstas en dicho precepto para los derechos de suscripción preferente, a los derechos de asignación gratuita de las nuevas acciones en los casos de aumento de capital con cargo a reservas.

Por tanto, las previsiones contenidas en el artículo 37.1 a) de la LIRPF respecto

del tratamiento aplicable en la transmisión de derechos de suscripción resultarán aplicables a la transmisión de los derechos de asignación gratuita derivados de la ampliación de capital con cargo a reservas.

En consecuencia, el importe obtenido por la transmisión de los derechos de asignación en el mercado tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el periodo impositivo en que se produzca la citada transmisión. Sobre dicha ganancia patrimonial se aplicará un porcentaje de retención del 19 por ciento según lo dispuesto en el artículo 101.6 de la LIRPF.

Por último, en el caso de que los accionistas renuncien expresamente a los derechos de asignación gratuita y opten por la percepción de dividendos en efectivo, estos se calificarán como ren-

dimientos del capital mobiliario conforme a lo previsto en el artículo 25.1.a) de la LIRPF. Esta calificación comporta el sometimiento a retención de tales cantidades de acuerdo con lo previsto en los artículos 90 a 94 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

Por tanto, dado que, según doctrina de este Centro Directivo, la entrega a los accionistas personas físicas residentes en España de acciones totalmente liberadas por la entidad consultante no comportaría la obtención de ingreso o renta alguna para aquellos, o dicho en otros términos, la entidad consultante no cumpliría con el requisito de distribución de resultado previsto en el artículo 6 de la LSOCIMI.

Texto recuperado web MINHFP

Jurisprudencia

La sociedad no tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en el intervalo que media entre la constitución y la inscripción registral.

TRIBUNAL SUPREMO
Fecha: 17 de junio de 2024
Ponente: Esperanza Córdoba Castroverde

Una sociedad en formación no es sujeto pasivo del IS cuando a la fecha del devengo del tributo su escritura de constitución no está aún inscrita en el Registro Mercantil. Aunque en el caso, la sociedad en formación desarrollara su actividad profesional -por medio de sus socios profesionales- durante un tiempo y al hacerlo obtuvo rentas, no por ello tenía personalidad jurídica propia. Los socios fundadores presentaron la escritura de constitución en el Registro Mercantil, pocos días antes del devengo. El principio registral de prioridad, si bien tiene eficacia en el ámbito registral-mercantil, no puede