

Consulta Vinculante V3301-15, de 27 de octubre de 2015 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

LA LEY 3646/2015

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Hecho imponible. La entidad interesada tiene previsto repartir un dividendo entre sus socios, cuyo pago podría realizarse una parte en especie con un inmueble de su propiedad y el resto mediante transferencia bancaria. El inmueble que será objeto de reparto de dividendos deberá valorarse de conformidad con su valor normal de mercado, integrando la entidad transmitente en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD. Hecho imponible. En este caso, en el que, parece que la entrega de la vivienda constituye segunda o ulterior entrega, exenta de IVA, dicha operación es hecho imponible de la modalidad de TPO y serán sujetos pasivos los socios que van a adquirir el inmueble. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Hecho imponible. Los importes percibidos en concepto de distribución de dividendos tendrán a efectos del IRPF la consideración para los socios de rendimiento del capital mobiliario, siendo una operación sujeta a retención e ingreso a cuenta. En caso de que parte de dichos dividendos se satisfagan en especie, dicha parte deberá valorarse por su valor de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 43.1 de la LIRPF, estando constituido el valor de adquisición del inmueble a efectos de futuras transmisiones por el valor de mercado en el momento de su entrega al socio. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA. Hecho imponible. Si la sociedad transmite la propiedad del inmueble urbano a sus socios en concepto de pago de dividendos, se realiza el hecho imponible del IIVTNU, gravándose el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad, teniendo dicha transmisión la consideración de transmisión a título oneroso, ya que se realiza como retribución de dividendos. Será sujeto pasivo del impuesto la sociedad transmitente.

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante tiene previsto repartir un dividendo entre sus socios, cuyo pago podría realizarse una parte en especie con un inmuebles de su propiedad y el resto mediante transferencia bancaria.

CUESTIÓN

Tributación de la operación, tanto para la entidad como para los socios.

CONTESTACIÓN

El artículo 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LA LEY 18095/2014) (en adelante LIS), establece:

"1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.

(...)

4. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.
- c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de estos, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.
- e) Los adquiridos por permuta.
- f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal.

(...)."

De conformidad con lo anterior, el inmueble que será objeto de reparto de dividendos deberá valorarse de conformidad con su valor normal de mercado, integrando la entidad transmitente en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. Se entenderá por valor normal de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes.

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados el artículo 7 del texto refundido de dicho impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), (en adelante TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993)) establece que:

"1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

- a) Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."

Por su parte, el artículo 8 del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993), que regula el sujeto pasivo de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, determina en su letra a) lo siguiente:

"Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

- a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere."

La base imponible de esta modalidad del impuesto se regula en el artículo 10 del referido TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993), estableciendo la siguiente regla general:

"1. La base imponible está constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda. Únicamente serán deducibles las cargas que disminuyan el valor real de los bienes, pero no las deudas aunque estén garantizadas con prenda o hipoteca."

Y el tipo de gravamen en el artículo 11 del mismo texto legal:

"1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente:

a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (LA LEY 1770/2001), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 6 por 100 a la transmisión de inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, y el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía. Este último tipo se aplicará igualmente a cualquier otro acto sujeto no comprendido en las demás letras de este apartado.

La transmisión de valores tributará, en todo caso, conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12 de esta Ley."

Por otra parte, el artículo 31 del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993) recoge que:

"1. Las matrices y las copias de las escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio, a elección del fedatario. Las copias simples no estarán sujetas al impuesto.

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre (LA LEY 1770/2001), por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos."

Vista la normativa anterior, conforme al artículo 7.1.a) del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993), el hecho imponible contenido en la escritura de elevación a público del acuerdo de distribución de beneficios a que se refiere la consulta planteada es una transmisión patrimonial onerosa en los términos que resultan de dicho precepto, sin que pueda entenderse aplicable la norma general de no sujeción del apartado 5 del artículo 7, en virtud de la excepción contenida en el segundo párrafo de dicho apartado, que exceptúa de la referida regla general de no sujeción y, en consecuencia, declara sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, aun cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, "las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el

Valor Añadido."

Por ello, en el presente caso, en el que, parece que la entrega de la vivienda constituye segunda o ulterior entrega, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del referido impuesto, dicha operación es hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y serán sujetos pasivos los socios que van a adquirir el inmueble.

Ahora bien, la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas excluye la aplicación de la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados, ante la incompatibilidad entre ambas modalidades impositivas que resulta del último de los requisitos establecidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD (LA LEY 3423/1993).

A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se consulta la tributación en los socios correspondiente a la percepción del dividendo, y cuál es el valor de mercado que debe atribuirse al inmueble. En concreto, se consulta si puede atribuirse el valor establecido por una Comunidad Autónoma a efectos de otros impuestos.

Los importes percibidos en concepto de distribución de dividendos tendrán a efectos del IRPF la consideración para los socios de rendimiento del capital mobiliario, en aplicación del artículo 25.1.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 (LA LEY 11503/2006) (BOE de 29 de noviembre), siendo una operación sujeta a retención e ingreso a cuenta, de acuerdo a lo establecido en el artículo 101.4 de la Ley del Impuesto.

En caso de que parte de dichos dividendos se satisfagan en especie, como ocurre en el caso consultado en la parte satisfecha mediante entrega de un inmueble, dicha parte deberá valorarse por su valor de mercado, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 43 de la LIRPF (LA LEY 11503/2006), estando constituido el valor de adquisición del inmueble a efectos de futuras transmisiones por el valor de mercado en el momento de su entrega al socio.

El cálculo del rendimiento íntegro correspondiente al dividendo en especie se realizará, según lo establecido en el apartado 2 de dicho artículo, sumando a dicho valor de mercado el ingreso a cuenta, salvo que su importe hubiera sido repercutido al socio.

Por lo que respecta al ingreso a cuenta, el artículo 103 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (LA LEY 3030/2007) (BOE de 31 de marzo), establece que "La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje previsto en la sección 2.ª del capítulo II anterior al resultado de incrementar en un 20 por ciento el valor de adquisición o coste para el pagador", siendo dicho porcentaje para el ejercicio 2015 en que se formula la consulta del 20 por ciento cuando la obligación de retener o ingresar a cuenta hubiera nacido con anterioridad a 12 de julio. Cuando el nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta se hubiera producido a partir de dicha fecha, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta será el 19,5 por ciento.

Por lo que respecta a la posible aplicación del valor establecido por una Comunidad Autónoma a efectos de otros impuestos, debe tenerse en cuenta que la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no establece un método específico para la determinación del valor de mercado de inmuebles a efectos de dicho Impuesto.

En conclusión, el valor de mercado correspondiente a los inmuebles, es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la transmisión, sin que en consecuencia pueda afirmarse en principio y en abstracto que dicho valor de mercado coincida con el referido.

En cualquier caso, la fijación de dicho valor es una cuestión de hecho, ajena por tanto a las

competencias de este Centro Directivo y que podrá acreditarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) (BOE de 18 de diciembre), cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

Por último, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 (LA LEY 362/2004) a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LA LEY 362/2004) (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LA LEY 362/2004).

El artículo 104.1 del TRLRHL lo define como "un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos."

Por tanto, para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL (LA LEY 362/2004).
- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

Del artículo transcrito se deduce que la realización del hecho imponible sólo se producirá si se transmite por cualquier título la propiedad de terrenos que no tengan la naturaleza rústica o si se constituye o transmite cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos; de tal manera, que si no hay transmisión de la propiedad ni hay constitución o transmisión de un derecho real de goce limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, no se devenga el IIVTNU.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, si la sociedad consultante transmite la propiedad del inmueble urbano a sus socios en concepto de pago de dividendos, se realiza el hecho imponible del IIVTNU, gravándose el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad, teniendo dicha transmisión la consideración de transmisión a título oneroso, ya que se realiza como retribución de dividendos.

En cuanto al sujeto pasivo, el artículo 106.1.b) del TRLRHL (LA LEY 362/2004) establece que es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

"b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003), que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate."

Respecto al valor del terreno, el artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004) regula la base imponible del impuesto, estableciendo en su apartado 1:

"1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el

porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4."

De acuerdo con el apartado 2.a) del mismo artículo 107, el valor del terreno en el momento del devengo, en el caso de transmisión de la propiedad de terreno, será el valor que tenga determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral del terreno en el momento del devengo (fecha de la transmisión de la propiedad, de acuerdo con el artículo 109.1.a) del TRLRHL (LA LEY 362/2004)).

Sobre dicho valor, se aplicará el porcentaje anual que corresponda en función de lo previsto en el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL (LA LEY 362/2004), que establece:

"4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

- a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.
- b) Período de hasta 10 años: 3,5.
- c) Período de hasta 15 años: 3,2.
- d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1ª El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2ª El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3ª Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1ª y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2ª, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado."

Y, una vez determinada la base imponible, se determinará la cuota íntegra del impuesto, aplicando sobre aquélla el tipo de gravamen fijado por el ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30 por ciento (artículo 108.1 del TRLRHL (LA LEY 362/2004)).

CONCLUSIONES:

Primera: El inmueble que será objeto de reparto de dividendos deberá valorarse de conformidad con su valor normal de mercado, integrando la entidad transmitente en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. Se entenderá por valor normal de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes.

Segunda: Dicha operación es hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y serán sujetos pasivos los socios que van a recibir el inmueble.

Tercera: Los importes percibidos en concepto de distribución de dividendos tendrán a efectos del IRPF la consideración para los socios de rendimiento del capital mobiliario. Los socios que reciban el inmueble deberán valorarlo a valor de mercado.

Cuarta: Si la sociedad consultante transmite la propiedad del inmueble urbano a sus socios en concepto de pago de dividendos, se realiza el hecho imponible del IIVTNU, gravándose el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se ponga de manifiesto con ocasión de la transmisión de la propiedad, teniendo dicha transmisión la consideración de transmisión a título oneroso, ya que se realiza como retribución de dividendos. Será sujeto pasivo del impuesto la sociedad transmitente.

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 (LA LEY 1914/2003).