

Medidas adoptadas en España frente al coronavirus

Actualización
diaria



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

DOSSIER. Medidas económicas y sociales.
Actualización diaria.
25/06/2020

TRIBUTARIO

1. La DGT analiza el tratamiento fiscal, de la indemnización pactada, sin reconocimiento de ningún tipo de despido, entre un falso autónomo y la empresa para la que había prestado servicios.

Supuesto

La Resolución Vinculante de la DGT, V0777-20 de 07 de Abril de 2020, analiza el caso de una consultante que prestaba servicios como falsa autónoma, una vez que, tras demandar a la empresa, en conciliación, y sin entrar a valorar la calificación jurídica del despido, pacta la cantidad de 30.000 euros netos en cuatro plazos, mediando un mes entre cada uno de ellos.

Para Tributos, siguiendo la actual redacción del art. 7 e) de la LIRPF, vigente desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, los ingresos obtenidos en conciliación judicial son rendimientos del trabajo derivados de la extinción de la relación laboral. Para declarar la exención de las indemnizaciones por despido será necesario que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.

El art. 27.1 de la LIRPF, define los rendimientos íntegros de actividades económicas como "aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Por su parte, el art. 17 de la LIRPF, define en su apartado 1 los rendimientos del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

En el supuesto consultado, la consultante al ser despedida por la empresa, demandó esta última ante la jurisdicción social, y teniendo en cuenta que el procedimiento desarrollado ante la jurisdicción social y la conciliación realizada en el mismo presupone la consideración de existencia de una relación laboral entre el consultante y la empresa, comporta que los efectos de esa consideración tengan también su incidencia en los rendimientos percibidos por el consultante (en su momento calificados por las partes como rendimientos de una actividad económica, por aplicación de lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 27.1 transcrito), por lo que procede calificarlos como rendimientos del trabajo, derivados de la extinción de la relación laboral. Rendimientos íntegros que se cuantificarán por el importe de la indemnización reconocida en el acto de conciliación.

Expuesto lo anterior, el art. 7 e) de la LIRPF, dispone lo siguiente:



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros."

La redacción del artículo 7 e) de la LIRPF, anteriormente en vigor, fue establecida por el apartado uno de la disposición final undécima de la Ley 3/2012, de 6 de julio, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral (BOE de 7 de julio de 2012), redacción que se introdujo con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, suprimió el párrafo segundo de la anterior redacción, el cual se refería a la exención de las indemnizaciones por despido cuando el contrato de trabajo se extinguía con anterioridad al acto de conciliación. Por lo que para declarar la exención de las indemnizaciones por despido será necesario que el reconocimiento de la improcedencia del despido se produzca en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC) o bien mediante resolución judicial.

Contestación de la DGT En el supuesto planteado la improcedencia del despido no ha sido reconocida en el acto de conciliación ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación (SMAC), ni tampoco en el ámbito del procedimiento de conciliación judicial desarrollado, por lo que no resultaría de aplicación la exención contemplada en el art. 7 e) de la LIRPF.

Por todo ello la indemnización estará sujeta y no exenta, calificándose como rendimiento del trabajo, pudiendo resultar, en su caso, de aplicación del porcentaje de reducción del 30 por 100 previsto en el art. 18.2 de la LIRPF, que establece:

"El 30 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2. a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.



La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Sin perjuicio del límite previsto en el párrafo anterior, en el caso de rendimientos del trabajo cuya cuantía esté comprendida entre 700.000,01 euros y 1.000.000 de euros y deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2 e) de esta Ley, o de ambas, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción no podrá superar el importe que resulte de minorar 300.000 euros en la diferencia entre la cuantía del rendimiento y 700.000 euros.

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a 1.000.000 de euros, la cuantía de los rendimientos sobre la que se aplicará la reducción del 30 por ciento será cero.

A estos efectos, la cuantía total del rendimiento del trabajo a computar vendrá determinada por la suma aritmética de los rendimientos del trabajo anteriormente indicados procedentes de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el art. 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento."

2. Consulta vinculante número: V1358-20. TOL7.945.282

Supuesto

En relación con el supuesto en que el accionista persona jurídica española opte -a partir del 1 de enero de 2020- por recibir acciones liberadas (la denominada opción "a"):

1. En el caso de que la ampliación de capital totalmente liberada, necesaria para instrumentar la opción a) del "scrip dividend" (entrega de acciones liberadas), se efectúe con cargo a reservas procedentes de beneficios no distribuidos:

- Si el emisor (sociedad consultante) no está obligado a efectuar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en relación con la renta que se pueda poner de manifiesto en el socio.

2. En el caso de que dicha ampliación de capital totalmente liberada se efectúe con cargo a la cuenta de "Prima de Emisión" que figura en el patrimonio neto de la sociedad consultante:

- Si el emisor (sociedad consultante) no está obligado a practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en la entrega de las acciones liberadas.

- Si es aplicable la regla especial de valoración contemplada en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el ingreso financiero que se registre por el accionista persona jurídica residente en España, así como, en su caso, la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con las rentas fiscales que el esquema retributivo pueda generar en los accionistas.

La entidad consultante ofrece un modelo de retribución flexible a sus accionistas, el denominado "scrip dividend", que se basa en las siguientes operaciones:- La ejecución por parte del emisor de una ampliación de capital con cargo a reservas de libre disposición, y- La asunción de un compromiso irrevocable de compra de los derechos de asignación gratuita correspondientes a la mencionada ampliación de capital liberada a un precio fijo.El citado modelo retributivo, sustituto del habitual reparto de dividendos, permite en definitiva al accionista elegir entre las siguientes opciones:a) Recibir nuevas acciones, en la proporción que corresponda, al amparo de la ampliación



de capital liberada.b) Transmitir la totalidad o parte de sus derechos de asignación gratuita al emisor en virtud del "compromiso de compra" a un precio fijo garantizado.c) Transmitir la totalidad o parte de sus derechos de asignación gratuita en el mercado.En la Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital, entre otras cuestiones, se introduce un cambio en el tratamiento contable en el socio de la entrega de derechos de asignación gratuitos dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora.

El supuesto es en relación con que el accionista persona jurídica española opte -a partir del 1 de enero de 2020- por recibir acciones liberadas (la denominada opción "a"):1. En el caso de que la ampliación de capital totalmente liberada, necesaria para instrumentar la opción a) del "scrip dividend" (entrega de acciones liberadas), se efectúe con cargo a reservas procedentes de beneficios no distribuidos:- Si el emisor (sociedad consultante) no está obligado a efectuar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en relación con la renta que se pueda poner de manifiesto en el socio.2. En el caso de que dicha ampliación de capital totalmente liberada se efectúe con cargo a la cuenta de "Prima de Emisión" que figura en el patrimonio neto de la sociedad consultante:- Si el emisor (sociedad consultante) no está obligado a practicar retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en la entrega de las acciones liberadas.- Si es aplicable la regla especial de valoración contemplada en el apartado 6 del artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con el ingreso financiero que se registre por el accionista persona jurídica residente en España, así como, en su caso, la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con las rentas fiscales que el esquema retributivo pueda generar en los accionistas.

De acuerdo con la cuestión planteada en el escrito de consulta, la presente contestación se refiere exclusivamente a los accionistas de la entidad consultante contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y que, dentro del programa de retribución al accionista planteado, opten por recibir nuevas acciones totalmente liberadas.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

En relación con el tratamiento contable de estas operaciones, este Centro Directivo ha solicitado informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), el cual en informe de 16 de diciembre de 2019, ha establecido lo siguiente:

(...)

1. El tratamiento contable de los derechos recibidos en pago de un dividendo que pueden hacerse efectivos mediante la adquisición de nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado secundario o vendiéndolos a la sociedad emisora, se regula en la Consulta 1 del BOICAC nº 88, de diciembre de 2011, (...).

Esta consulta parte del análisis realizado previamente en la consulta 2 del BOICAC nº 47, de septiembre de 2001, en relación con el tratamiento contable de unos dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo. La conclusión a la que llega la

consulta del BOICAC nº 88 es que, si el inversor opta por ejecutar los derechos recibidos recibiendo acciones liberadas, el criterio aplicable será el de la consulta del BOICAC nº 47, es decir, sin reconocer ingreso alguno y quedando inalterado el valor total de la cartera de acciones.

En cambio, si el inversor opta por recibir efectivo de la propia sociedad, el inversor reconocerá un derecho de cobro y un ingreso, y si opta por enajenar dichos derechos en el mercado, el tratamiento contable será el previsto en el PGC para la baja de un activo financiero, reconociendo el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La Resolución de 5 de marzo de 2019 , (...), introduce un cambio de criterio en el tratamiento contable de este tipo de políticas de retribución al accionista. Así, el artículo 35 relativo a la contabilidad del aumento de capital en el socio, señala en su apartado 4 lo siguiente:

"Cuando la sociedad acuerde la entrega de derechos de asignación gratuita dentro de un programa de retribución al accionista que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora, el socio contabilizará un derecho de cobro y el correspondiente ingreso financiero.

Si el inversor decide ejecutar sus derechos recibiendo acciones, los valores recibidos se contabilizarán por su valor razonable.

En su caso, la diferencia entre el importe recibido por la enajenación de los derechos en el mercado o el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro se reconocerá como un resultado financiero."

A la vista de la petición de informe de la Dirección General de Tributos, la cuestión de fondo a dilucidar es si, con este nuevo criterio, el ingreso financiero que debe reconocerse al amparo del artículo 35.4 tiene en los tres casos la naturaleza de dividendo.

Por último, cabe recordar que la Resolución será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020.

2. El dividendo es la parte de las ganancias de una sociedad que se distribuye periódicamente a sus accionistas.

La aplicación del resultado así como el momento y forma del pago del dividendo los regula el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio en los artículos 273 y 276 del, que a continuación se reproducen:

"Artículo 273. Aplicación del resultado.

1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de



estas pérdidas.

3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance."

"Artículo 276. Momento y forma del pago del dividendo.

1. En el acuerdo de distribución de dividendos determinará la junta general el momento y la forma del pago.

2. A falta de determinación sobre esos particulares, el dividendo será pagadero en el domicilio social a partir del día siguiente al del acuerdo.

3. El plazo máximo para el abono completo de los dividendos será de doce meses a partir de la fecha del acuerdo de la junta general para su distribución."

En el artículo 34.4 de la Resolución se aclara que cuando la sociedad acuerde la entrega gratuita de derechos de asignación dentro de un programa de retribución al accionista, que puedan hacerse efectivos adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, enajenando los derechos en el mercado, o vendiéndolos a la sociedad emisora:

"(...) esta última reconocerá un pasivo con cargo a reservas por el valor razonable de los derechos de asignación entregados".

El pasivo se cancelará en la fecha en que se produzca el pago en efectivo a los socios que hayan enajenado los derechos a la sociedad, y en la fecha en que se produzca la entrega de las acciones liberadas. La diferencia entre ambos importes se contabilizará en una cuenta de reservas".

A la vista de lo anterior, desde la perspectiva de la sociedad emisora o pagadora, los hechos descritos se contabilizan como cualquier reparto de ganancias acumuladas porque, en primer lugar, la sociedad asume el compromiso de entrega de efectivo. Y solo en el supuesto de que los socios no opten por recibir efectivo, la naturaleza económica de la operación responde a un aumento de capital por compensación de deuda.

El criterio de registro en el socio o sociedad perceptora sigue este mismo planteamiento. En la medida que el socio tiene derecho a recibir, en todo caso, un importe en efectivo equivalente al valor razonable del derecho de asignación fijado por la sociedad, la Resolución determina que se reconozca un ingreso en la fecha en que se acuerde su otorgamiento como paso previo a la opción que finalmente se ejerza. En su caso, la posterior enajenación en el mercado del derecho o la adquisición de las acciones se reconocerán dando de baja el crédito previamente contabilizado.

En este contexto, desde un punto de vista económico y en los tres casos analizados, el citado ingreso debe calificarse como un dividendo en la medida en que su naturaleza es equivalente a la del derecho que trae causa del reparto genuino de las ganancias sociales, cualquiera que sea la forma en que se materialice el pago o abono del dividendo y siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa de sociedades aplicable.

Sin perjuicio de lo anterior, y de que la Resolución se ha limitado a reproducir el supuesto general que concurre ante cualquier acuerdo de reparto de ganancias acumuladas, cabe advertir que el registro de la operación como un ingreso o como una recuperación de la inversión quedará condicionado al cumplimiento de las reglas establecidas sobre esta cuestión en el artículo 31 de la

Resolución. En este sentido, cabe recordar, como principio general, lo indicado en su preámbulo:

"Desde la perspectiva del socio, en la resolución se recuerda que cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de distribución de beneficios y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, en sintonía con la interpretación del ICAC publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º96, de diciembre de 2013".

Y en la parte dispositiva el artículo 31.1 establece:

Artículo 31. La contabilización de la aplicación del resultado en el socio.

1. Los dividendos discrecionales devengados con posterioridad al momento de la adquisición de las acciones o participaciones se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se declare el derecho del socio a recibirlos.

A estos efectos, en la valoración inicial de los instrumentos de patrimonio se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos ya acordados previamente por el órgano competente en el momento de la adquisición.

Sin embargo, cuando los dividendos distribuidos procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la fecha de adquisición hasta el momento en que se acuerde el reparto, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

3. De acuerdo con lo hasta aquí expuesto, a continuación se responden las preguntas formuladas por ese Centro Directivo:

a) En primer lugar se pregunta sobre la contabilización y naturaleza del resultado (si tiene la consideración de dividendo o no) para:

- El socio que decide ejecutar sus derechos de asignación percibiendo acciones liberadas.

Respuesta: en lo que respecta al registro contable, este Instituto se remite a las reglas incluidas en el citado artículo 35.4 de la Resolución, y respecto a la naturaleza del ingreso a lo referido en el apartado anterior.

Esto es, el ingreso que, en su caso, deba reconocerse en el socio a título de contrapartida del derecho de cobro tiene la naturaleza de dividendo. Y la diferencia entre el valor razonable de las acciones recibidas de la sociedad, y el valor en libros del derecho de cobro entregado se presentará como un resultado financiero, cuya naturaleza puede asimilarse a una renta por variación del valor razonable de las acciones.

(...)

- El socio que enajena los derechos de asignación en el mercado.

Respuesta: el registro contable es el descrito en el artículo 35.4 de la Resolución y la naturaleza del ingreso que, en su caso, deba reconocerse en el socio a título de contrapartida del derecho de cobro



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

tiene la naturaleza de dividendo. La diferencia que se pueda producir entre el importe recibido en el mercado por la enajenación de los derechos y su valor en libros tendrá una naturaleza equivalente a la del beneficio o pérdida derivado de la baja de las acciones.

- El socio que vende los derechos de asignación a la sociedad emisora.

Respuesta: el registro contable es el descrito en el artículo 35.4 de la Resolución y la naturaleza del ingreso que, en su caso, deba reconocerse en el socio a título de contrapartida del derecho de cobro tiene la naturaleza de dividendo.

(...)

c) Por último, se pregunta por el tratamiento contable del supuesto en que la ampliación totalmente liberada se efectuase con cargo a la cuenta de prima de emisión.

Desde la perspectiva del socio o sociedad perceptora, en la exposición de motivos se recuerda que el reparto de la prima de emisión tiene los mismos efectos contables que el reparto de ganancias acumuladas, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen. Así, se pronuncia en los siguientes términos:

"La prima de emisión de acciones o asunción de participaciones, al igual que las aportaciones de los socios reguladas en el artículo 9 de la resolución, desde un punto de vista contable son patrimonio aportado y no renta generada por la sociedad, a diferencia de otras reservas procedentes de beneficios, pero el estatuto mercantil de estas partidas es el que rige para las ganancias acumuladas. Es decir, podrán ser objeto de distribución o reparto entre los socios previo cumplimiento de las restricciones establecidas en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la aplicación del resultado o las reservas de libre disposición. Sobre la base de este razonamiento, ambos conceptos, prima de emisión o asunción y aportaciones de los socios, se incluyen en la definición de beneficio distribuable.

(...)

Desde la perspectiva del socio, en la resolución se recuerda que cualquier reparto de reservas disponibles o, en su caso, de la prima de emisión, se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, en sintonía con la interpretación del ICAC publicada en la consulta 2 del BOICAC n.º 96, de diciembre de 2013."

De acuerdo con lo anterior, partiendo del tratamiento contable de la operación expuesto en el informe del ICAC, el tratamiento fiscal de las operaciones planteadas en el Impuesto sobre Sociedades para los socios de la entidad que perciban de ésta los derechos de asignación será el correspondiente a los dividendos, con independencia de que perciban acciones liberadas, de que los derechos de asignación recibidos se enajenen en el mercado o de que se perciba el efectivo de la entidad emisora.

En primer lugar, se analizará el supuesto la atribución de los derechos de asignación gratuita a los socios que opten por la entrega de acciones totalmente liberadas, cuando la distribución del "scrip dividend" se lleve a cabo con cargo a reservas procedentes de beneficios no distribuidos.



Tal y como se ha indicado, el ingreso obtenido por el socio tendrá la calificación de dividendo.

Esta calificación del ingreso como dividendo permitirá aplicar, en caso de que se cumplan los requisitos para ello, la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, regulada en el artículo 21 de la LIS.

En la medida en que se cumplan los requisitos previstos en este artículo, los socios de la entidad consultante podrán aplicar la exención regulada en el mismo a los ingresos registrados por los socios como consecuencia del denominado en el escrito de consulta "scrip dividend" que, conforme a lo indicado anteriormente, tengan la naturaleza de dividendos. En caso contrario, tales ingresos se integrarán en su base imponible.

Por su parte, el artículo 128 de la LIS, en relación con las retenciones e ingresos a cuenta, 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.

(...)"

A su vez, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, (en adelante, RIS) establece en su artículo 60 que:

"1. Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de:

a) Las rentas derivadas de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, de la cesión a terceros de capitales propios y las restantes rentas comprendidas en el artículo 25 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.

(...)

3. Deberá practicarse un ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor respecto de las rentas de los apartados anteriores, cuando sean satisfechas o abonadas en especie."

De acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo, lo dispuesto en el artículo 60 del RIS en relación con el 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, debe interpretarse en el sentido de que los dividendos sujetos al Impuesto sobre Sociedades obtenidos con ocasión de la entrega de acciones totalmente liberadas, en el marco del programa de retribución al accionista llevado a cabo con cargo a reservas correspondientes a beneficios no distribuidos planteado en el escrito de consulta, no tendrán la consideración de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.



Este mismo criterio ha de desprenderse de lo señalado en la consulta V3717-15 evacuada por este Centro Directivo con fecha 25 de noviembre de 2015, en lo atinente a la entrega de acciones totalmente liberadas.

En segundo lugar, se analizará el supuesto de que la atribución de los derechos de asignación gratuita a los socios que opten por la entrega de acciones totalmente liberadas, cuando la distribución del "scrip dividend" se lleve a cabo con cargo a prima de emisión, partiendo del supuesto de que, tal y como se expone en el informe del ICAC, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

Tal y como se ha indicado previamente, el ingreso obtenido por el socio tendrá la calificación de dividendo.

A este respecto, el artículo 17.6 de la LIS establece que:

"6. En la reducción de capital con devolución de aportaciones se integrará en la base imponible de los socios el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación.

La misma regla se aplicará en el caso de distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones.

(...)"

Por tanto, la distribución de dividendos realizada con cargo a la prima de emisión supone, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.6 de la LIS, la reducción del valor a efectos fiscales de la participación que el socio tiene en la sociedad, por lo que el importe recibido no se integraría en la base imponible del socio, siempre que el valor de esa participación exceda del importe percibido. En caso contrario, el exceso del importe percibido sobre el valor de la participación se integrará en la base imponible.

En cuanto al referido exceso del importe percibido sobre el valor de la participación, no obstante, puede dar lugar a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21 de la LIS. Teniendo en cuenta que la distribución de la prima de emisión se asimila al tratamiento fiscal procedente a una reducción de capital con devolución de aportaciones, dicha renta, a efectos de la aplicación del artículo 21 de la LIS, de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo, en consultas como la V5218-16, de fecha 7 de diciembre de 2016, se debe entender asimilada a la renta derivada de la transmisión de participaciones y no a una distribución de dividendos.

En lo que se refiere a las retenciones e ingresos a cuenta en este segundo supuesto, resultaría de aplicación lo dispuesto en la letra g) del artículo 61 del RIS, que establece que:

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

(...)"

g) Las rentas derivadas de la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones efectuadas por entidades distintas de las señaladas en la letra g) del apartado 1 del artículo 60 de este Reglamento.

(...)"



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

En consecuencia, en relación con la posible renta que pudiera surgir, de acuerdo con lo anteriormente señalado, sujeta al Impuesto sobre Sociedades, con ocasión de la entrega de acciones totalmente liberadas en el marco de la política de retribución al accionista planteada en el escrito de consulta, llevada a cabo con cargo a prima de emisión en los términos expuestos, no existirá la obligación de retener ni de ingresar a cuenta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 61 del RIS.

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.

3. Se incrementa la deducción por innovación tecnológica en la automoción y se permite la libertad de amortización para activos relacionados con la movilidad eléctrica por Real Decreto-ley 23/2020, de 23 de junio.

El Real Decreto-ley introduce las siguientes novedades en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades:

1. Deducción por actividades de innovación tecnológica de procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2020 y 2021, el porcentaje de deducción por actividades de innovación tecnológica pasa del 12% al 25% para los gastos en actividades de innovación tecnológica cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción, o mejoras sustanciales de los ya existentes. Para la aplicación de esta deducción será necesaria la obtención de un informe motivado.

2. Libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada

Se introduce la posibilidad de amortizar libremente las inversiones realizadas en 2020 en elementos nuevos del inmovilizado material (excepto inmuebles) que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción. La cuantía máxima de la inversión que se podrá beneficiar de este régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros.

Para aplicar este régimen se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- a) Que durante los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, se mantenga como plantilla media total la que había en 2019. Para el cálculo de la plantilla media total se considerarán los empleados, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa.
- b) La amortización requerirá que los activos hayan entrado en funcionamiento. Esta entrada en funcionamiento se deberá producir antes de que finalice el año 2021.
- c) Los contribuyentes deberán contar con un informe motivado emitido por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo para calificar la inversión como apta. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria.

Si la solicitud del informe se presenta en plazo y no se ha emitido a la fecha en que se haya de presentar la declaración del impuesto por causa no imputable al contribuyente, se podrá aplicar el



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

régimen de forma provisional.

Si finalmente la inversión no se considera apta o se incumple la obligación de mantenimiento de la plantilla, el contribuyente deberá ingresar (en el período impositivo en el que se notifique el informe o se incumpla el requisito de mantenimiento de empleo) la cuota íntegra que hubiera correspondido a la cantidad amortizada en exceso más los intereses de demora correspondientes.

Las entidades a las que resulten de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión podrán optar por aplicar (i) el régimen de libertad de amortización previsto en el artículo 102 de la Ley, o bien (ii) este nuevo régimen de libertad de amortización.

4. Nuevo procedimiento de acreditación para Certificados de Representante de Persona Jurídica y de Representante de Entidad sin Personalidad Jurídica de la FNMT a través de las oficinas de Correos

La FNMT ha habilitado un nuevo procedimiento de acreditación para [Certificados de Representante de Persona Jurídica](#) y de [Representante de Entidad sin Personalidad Jurídica](#) a través de las oficinas de Correos, adicional al ya existente.

Por tanto, el solicitante de estos certificados podrá acreditar su identidad en las oficinas de registro de la AEAT (previa cita) como hasta hora, o bien en las oficinas de Correos.

Para acreditar la identidad en las oficinas de Correos, el proceso para obtener el Código de solicitud es el mismo. Además, se deberá rellenar electrónicamente un formulario de solicitud on line con los datos de contacto, disponible en la página web de la FNMT. Una vez relleno, junto con la documentación necesaria para la acreditación de la identidad del representante, de sus facultades de representación y entidad representada, deberá acudir a una oficina de Correos con la documentación que se detalla en la página web de la FNMT.

Cualquier error en la cumplimentación o la falta de documentación supondrá la no emisión del certificado; la FNMT informará al usuario a través de su servicio de Atención a Usuarios, debiéndose repetir el proceso de acreditación completo, aportando la documentación de nuevo.

Para realizar la acreditación deberá:

1. Descargar el siguiente formulario de solicitud y rellenarlo por medios electrónicos. No se admitirán formularios rellenos a mano.
2. Reunir toda la documentación necesaria para la acreditación de la identidad del representante, sus facultades de representación y entidad representada.
3. Acudir a una oficina de Correos con la siguiente documentación.
 - Formulario de solicitud relleno y firmado.
 - Documento Nacional de Identidad u otros medios de acreditación admitidos en Derecho.
 - Documentación relativa a las facultades de representación y entidad representada. Toda la documentación deberá ser original, copia autorizada o documento compulsado.

En la oficina de Correos, indicar que quiere enviar por ORVE toda la documentación anterior (debe cerciorarse que también se envía la digitalización de su documento de acreditación de la identidad) para su envío a la dirección DIR3 EA0028512 que figura en el formulario descargado.



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

Si la documentación se presentara con delegación de firma, deberá aportar también el documento de legitimación de firma ante notario para su envío.

Cualquier error en la cumplimentación de la documentación o falta de documentación supondrá la no emisión del certificado, se informará al usuario a través de nuestro servicio de Atención a Usuarios, debiéndose repetir el proceso de acreditación completo, aportando la documentación de nuevo.

Nota: Por limitación técnica del sistema ORVE, la documentación que acredita la representación de la entidad no debe superar las 70 páginas.

Este servicio ofrecido por las oficinas de Correos conlleva la aplicación de las tarifas definidas a tal efecto.

En ningún caso se devolverá el importe relativo al servicio de envío de la documentación a través de las oficinas de Correos.

5. Tribunal Supremo. Sala Tercera, de 11/06/2020 RES:744/2020 REC:5939/2017 TOL7.969.666

Impuesto sobre sucesiones. Concepto de ajuar doméstico. Bienes incluidos y excluidos del concepto. Se determina a efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones qué elementos o bienes deben ser incluidos en el concepto de ajuar doméstico o, más bien, qué criterios debe presidir su inclusión en él. En ningún caso deben quedar comprendidos los valores mobiliarios y las participaciones o acciones de sociedades mercantiles.

(...)

La doctrina que debemos formar para esclarecer la interpretación procedente del artículo 15 LISD es la siguiente:

1.- El ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el artículo 1321 del Código Civil, en relación con el artículo 4, Cuatro de la LIP, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual.

2.- En concreto, no es correcta la idea de que el tres por ciento del caudal relicto que, como presunción legal, establece el mencionado artículo 15 LISD, comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

3.- Las acciones y participaciones sociales, por no integrarse, ni aun analógicamente, en tal concepto de ajuar doméstico, por amplio que lo configuremos, no pueden ser tomadas en cuenta a efectos de aplicar la presunción legal del 3 por ciento.

4.- El contribuyente puede destruir tal presunción haciendo uso de los medios de prueba admitidos en Derecho, a fin de acreditar, administrativa o judicialmente, que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3 por 100, partiendo de la base de que tal noción sólo incluye los bienes muebles corporales afectos al uso personal o particular, según el criterio que hemos establecido.

En particular, no está necesitada de prueba la calificación de los bienes por razón de su naturaleza,



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica

que la Administración debe excluir. En otras palabras, sobre el dinero, títulos, los activos inmobiliarios u otros bienes incorporeales no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, podrían integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría."

6. Tribunal Supremo. Sala Tercera, de 28/05/2020 RES:587/2020 REC:2812/2017 TOL7.966.257

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria. Cómputo. Dies a quo. beneficios fiscales. IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Exención por reinversión. Vivienda habitual.

El dies a quo del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de comprobación y liquidación en los casos en que el beneficio fiscal o el derecho que la ley confiere está sometido a conditio iuris, como en este caso la reinversión íntegra de la ganancia declarada como exenta, en el plazo máximo de dos años, en otra vivienda habitual.

El objeto de este recurso de casación consiste en la validez de los actos administrativos de liquidación -del IRPF- y revisión, en relación con la prescripción de la facultad de determinar la deuda tributaria mediante liquidación en el supuesto concreto de exenciones como la aquí controvertida, por reinversión en vivienda habitual, cuya eficacia está sujeta al cumplimiento de una conditio legis de reinversión en un plazo de dos años. La doctrina que establece el Tribunal es que el dies a quo del plazo de prescripción comienza desde la constancia fehaciente del incumplimiento del plazo de dos años, esto es, desde la primera de estas dos fechas: o bien desde la recepción de la autoliquidación complementaria de regularización a que se refiere el art. 39.3 del Reglamento IRPF, si es presentada por el contribuyente, lo que no tuvo a bien realizar la recurrente; bien desde la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio de tal incumplimiento -2008-, si este día es posterior al antes señalado o en los casos en los que no se ha producido ninguna regularización -como aquí ha sucedido-, según establece igualmente el precepto reglamentario, porque la Administración, antes de agotarse el plazo de reinversión, no tiene posibilidad legal ni material de acometer la comprobación, que sería prematura, sobre si tal condición de reinversión ha sido o no cumplida, en el plazo, en el importe o en la finalidad.



25/06/2020



**tirant
tech**

Tecnología e
innovación jurídica