

**Resultados**

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA  
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
Consultas Vinculantes**

**Documento seleccionado**

<b>Nº de consulta</b>	<b>V1563-24</b>
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>Fecha salida</b>	26/06/2024
<b>Normativa</b>	LIRPF, Ley 35/2006, artículo 33.3.a). TRLITPAJD, Real Decreto Legislativo 1/1993, artículos 1, 19, 23, 25, 26 y 31.
<b>Descripción de hechos</b>	El consultante es socio único de una sociedad no cotizada que se encuentra con exceso de liquidez, por lo que se plantea hacer una disminución de capital con devolución de las aportaciones dinerarias hechas a lo largo de la existencia de la entidad.
<b>Cuestión planteada</b>	Tratamiento fiscal de dicha operación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
<b>Contestación completa</b>	<p>1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>El artículo 33.3.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 de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece lo siguiente:</p> <p>“3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:</p> <p>a) En reducciones del capital. Cuando la reducción de capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente.</p> <p>Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar. Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributarán de acuerdo con lo previsto en la letra a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.</p> <p>No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones y no proceda de beneficios no distribuidos, correspondiente a valores no 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, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.</p> ”

A estos efectos, el valor de los fondos propios a que se refiere el párrafo anterior se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la reducción de capital, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a).

Cuando por aplicación de lo dispuesto en el párrafo tercero de esta letra a) la reducción de capital hubiera determinado el cómputo como rendimiento del capital mobiliario de la totalidad o parte del importe obtenido o del valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos, y con posterioridad el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios conforme al artículo 25.1 a) de esta Ley procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la reducción de capital, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, el valor de adquisición de las mismas conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo de esta letra a)”.

De acuerdo con la normativa anterior, debe distinguirse:

- El importe de la devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos minorará el valor de adquisición de los valores afectados hasta su anulación. En caso de que dicho importe coincida con el valor de adquisición de las participaciones del socio no cabe hablar de exceso alguno. Si el importe devuelto supera tal valor de adquisición, el exceso tributa como un rendimiento del capital mobiliario, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta.

No obstante, tratándose de acciones o participaciones no admitidas a negociación, en caso de existir una diferencia positiva entre los fondos propios que proporcionalmente correspondan a las participaciones afectadas, calculado de acuerdo con las reglas antes expuestas, y su valor de adquisición, el importe de la devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos se considerará como rendimiento de capital mobiliario hasta el límite de dicha diferencia positiva, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión y no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta.

El exceso que en su caso pueda haber entre el importe de la devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos y dicha diferencia positiva, minorará el valor de adquisición de las participaciones afectadas, y si dicho exceso superara el valor de adquisición de las participaciones, la diferencia se considerará asimismo rendimiento de capital mobiliario en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, no estando sujeto a retención o ingreso a cuenta. Debe precisarse que, a efectos del cálculo de los fondos propios que proporcionalmente correspondan a las participaciones afectadas, no deben incluirse las reservas, beneficios u otras partidas contabilizadas en los fondos propios no procedentes de aportaciones de socios que se hubieran tenido en cuenta para determinar el importe correspondiente al guión siguiente.

- El importe de la devolución de aportaciones que corresponda a beneficios no distribuidos (la diferencia entre el importe total recibido y el importe correspondiente a la devolución de aportaciones que no proceda de beneficios no distribuidos) tributará en su integridad como rendimiento del capital mobiliario, siendo objeto de retención e ingreso a cuenta.

En conclusión, este es el tratamiento de que deberá darse a las cantidades obtenidas por la reducción de capital, el cual será igual tanto si se produce mediante una amortización de participaciones como mediante una minoración del valor nominal de las mismas. Por último, debe precisarse que cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la reducción de capital y su valor de adquisición sea positiva y haya dado lugar a un rendimiento del capital mobiliario, el posterior reparto de dividendos correspondiente a tales participaciones minorará el valor de adquisición de las mismas, con el límite del citado rendimiento.

## 2.) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados -en adelante ITPAJD-, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los siguientes artículos del texto refundido del citado impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)- en adelante TRLITPAJD-:

“Artículo 1.

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:

1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas.

2.º Las operaciones societarias.

3.º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.”

“Artículo 19

1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

(...)”.

“Artículo 23.

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

(...)

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.

(...)”.

“Artículo 25.

(...)

4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas, determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 de este texto refundido.”

“Artículo 26.

La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.”

Por último, el artículo 31.2 del TRLITPAJD establece que:

“Artículo 31.

(...)

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, 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.”

Conforme a los preceptos transcritos y las consideraciones expuestas, cabe formular las siguientes conclusiones:

Primera: La operación de disminución de capital está sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD.

Segunda: La sujeción de la operación planteada a la modalidad de operaciones societarias determina la no sujeción a las otras dos modalidades del impuesto, dada la incompatibilidad existente entre la modalidad de operaciones societarias y la de transmisiones patrimoniales onerosas, conforme se establece en el artículo 1.2 del TRLITPAJD, así como la incompatibilidad existente de estas dos con la modalidad de actos jurídicos documentados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

Tercera: Será sujeto pasivo el socio por los bienes y derechos recibidos.

Cuarta: La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos que se le adjudiquen, sin que, a estos efectos, pueda deducirse de dicho valor real el importe de las deudas y gastos que asuma dicho socio.

Quinta: El tipo de gravamen aplicable será del 1 por 100.

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.