



Alerta Informativa – Julio 2023

Impacto de la reversión de deterioros contables en los activos de una SOCIMI realizados como consecuencia del COVID-19 a los efectos de la obligación de la distribución de dividendos y del gravamen del 15% sobre beneficios no distribuidos



Javier Seijo Pérez
Socio responsable de Tributación de
Empresas EY

Ricardo Egea Zerolo
Socio de Tributación de Empresas EY

La DGT ha publicado varias Contestaciones a Consultas Vinculantes, con número V1334-23, V1275-23 y V1335-23, en las que se pronuncia sobre el tratamiento fiscal aplicable a la reversión de los deterioros contables realizados en los activos de una SOCIMI como consecuencia de la situación económica ocasionada por el COVID-19, así como el impacto de los mismos en la obligación de distribución de beneficios recogida en el artículo 6 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las SOCIMI ("Ley SOCIMI").

Explicamos en las próximas líneas la problemática planteada y las consecuencias derivadas del criterio mantenido por la DGT.

Cuestión planteada

En el caso planteado en la Consulta V1334-23, la consultante es una asociación formada por Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario ("SOCIMI"). La consultante señala que, a raíz de la situación económica generada por el COVID-19, la valoración de sus activos se vio afectada. Debido a esto, las entidades que forman parte de la asociación registraron los correspondientes deterioros sobre sus activos, teniendo posteriormente que revertir dichos deterioros una vez los activos recuperasen su valor.

La peculiaridad de las entidades consultantes de las Consultas V1275-23 y V1335-23 radica en que en el ejercicio 2020 en que se contabiliza el deterioro, el resultado contable de las consultantes ya era negativo antes de contabilizar el deterioro.

La recuperación del valor, y su consecuente impacto en la reversión de los deterioros realizados en ejercicios anteriores tiene un impacto significativo y directo en el beneficio distribuible por las SOCIMI que, de acuerdo con el artículo 6 de la Ley SOCIMI, están obligadas a distribuir a sus accionistas.

Así, se plantea la cuestión principal de si los ingresos contables procedentes de la reversión de los deterioros deben ser tenidos en cuenta a efectos del cálculo del dividendo que las SOCIMI reparten a sus accionistas. Beneficio contable que afecta de forma significativa a la tesorería real de dichas entidades, ya que, como consecuencia de la contabilización de este ingreso contable, se registra un beneficio teórico que se aleja de la realidad económica de la Compañía.

Por otra parte, en la Consulta V1275-23 se cuestiona si, en el supuesto de que la consultante pudiese excluir del beneficio contable distribuible el ingreso derivado de la reversión del deterioro del valor de los inmuebles, si dicho importe quedaría sujeto al gravamen del 15% a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley SOCIMI.

Ley SOCIMI

A los efectos de analizar esta Consulta, resulta preciso recordar lo dispuesto en el artículo 6.1 de la Ley SOCIMI, el cual establece que las SOCIMI que hayan optado por aplicar el régimen especial previsto en dicha Ley, estarán obligadas a distribuir en forma de dividendos a sus accionistas 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:

- ▶ El 100 por 100 de los beneficios procedentes de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las Sub-SOCIMIS.
- ▶ Al menos el 50 por ciento de los beneficios derivados de la transmisión de inmuebles y acciones o participaciones en Sub-SOCIMIS.
- ▶ Al menos el 80 por ciento del resto de los beneficios obtenidos.

En este contexto, debe plantearse qué beneficio debe considerarse a los efectos de la distribución del dividendo a los accionistas de las sociedades que aplican el régimen SOCIMI.

Pues bien, toda vez que el beneficio que debe tenerse en cuenta se corresponde con el contable, y que la reversión del deterioro va a tener la consideración de ingreso, dicho ingreso formará parte del beneficio contable del ejercicio en cuestión de la SOCIMI.

Asimismo, procede cuestionarse si, en el caso de que el beneficio contable derivado de la reversión de los deterioros no forme parte del dividendo, si dicho importe quedará sujeto al gravamen del 15% sobre beneficios no distribuidos del artículo 9.4 Ley SOCIMI.

Contestación de la DGT y potencial impacto

Impacto en la obligación de distribuir dividendo

En relación con el impacto de la reversión del deterioro en la obligación de distribuir dividendo, la DGT acaba concluyendo que debe considerarse que el ingreso contable procedente de la reversión del deterioro de los activos de las SOCIMIS (que, en ningún caso tiene trascendencia fiscal al proceder de un gasto que en el ejercicio de su dotación no tuvo la condición de deducible fiscalmente), debe ser ignorado a efectos de la obligación de distribución de beneficios prevista en el artículo 6 de la LSOCIMI, **única y exclusivamente en la medida en que se corresponda con reversiones de deterioros que en el período impositivo en que fueron contabilizados como gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias no hubiesen reducido el importe del beneficio contable a distribuir en dicho período.**

En el caso de las consultantes de la V1275-23 y V1335-23, que estaban en pérdidas en el ejercicio 2020 incluso antes de contabilizarse el deterioro, la DGT precisa que, toda vez que el deterioro no redujo el importe del beneficio contable a distribuir (ya que no existía dicho beneficio con carácter previo), el ingreso contable derivado de la reversión de dicho gasto por deterioro no deberá computarse a efectos de lo dispuesto en el artículo 6 Ley SOCIMI.

En definitiva, la DGT entiende que el ingreso contable registrado debe ignorarse en relación con el beneficio a repartir de acuerdo al artículo 6 de la Ley SOCIMI, siempre y cuando el deterioro registrado en ejercicios anteriores no hubiese reducido el importe del beneficio contable a distribuir en dicho período.

Es esta última frase la que va a determinar que se produzcan varios escenarios distintos y que no se mitigue en todo caso el impacto negativo que esta regla tiene en la tesorería de las SOCIMIs que se encuentren en esa situación.

A continuación, se plasman diferentes escenarios asumiendo que la SOCIMI opta por repartir el 100% del beneficio a sus accionistas (recordemos que, en relación con “el resto de los beneficios obtenidos” el artículo 6 Ley SOCIMI obliga a repartir, al menos, el 80%):

Ejercicio	Concepto	Escenario 1	Escenario 2	Escenario 3
2020	Resultado contable (sin deterioro)	-1.000.000	6.000.000	2.000.000
	Deterioro contable	-5.000.000	-5.000.000	-5.000.000
	Resultado contable total	-6.000.000	1.000.000	-3.000.000
	Ajuste positivo por deterioro	5.000.000	5.000.000	5.000.000
	Base imponible	-1.000.000	6.000.000	2.000.000
	Distribución dividendo	No	Si	No
	Importe dividendo distribuido	N/A	1.000.000	N/A
2022	Resultado contable (sin reversión del deterioro)	1.500.000	1.500.000	1.500.000
	Ingreso por reversión deterioro contable	5.000.000	5.000.000	5.000.000
	Resultado contable total	6.500.000	6.500.000	6.500.000
	Ajuste negativo por reversión deterioro	-5.000.000	-5.000.000	-5.000.000
	Base imponible	1.500.000	1.500.000	1.500.000
	Distribución dividendo	Si	Si	Si
	Importe dividendo distribuido	1.500.000	6.500.000	3.500.000

Si se observan los tres ejemplos numéricos, se puede apreciar cómo el criterio de la DGT tiene un impacto distinto dependiendo de las circunstancias previas:

- ▶ En el **escenario 1**, el ingreso contable por la reversión del deterioro contable no debe tenerse en cuenta en el beneficio a repartir correspondiente al ejercicio 2022 toda vez que en el ejercicio 2020 la SOCIMI estaba en pérdidas con carácter previo a la inclusión del gasto por deterioro, circunstancia que determinaba por sí misma que la SOCIMI no tenía obligación de repartir dividendos. En otras palabras, el gasto por deterioro no redujo el beneficio a repartir en dicho ejercicio 2020.
- ▶ Por el otro lado, en el **escenario 2**, el ingreso contable de 5 millones derivado de la reversión del deterioro debe tenerse en cuenta íntegramente en el beneficio a repartir correspondiente al ejercicio 2022, ya que en el ejercicio 2020, el gasto por deterioro redujo el beneficio a repartir (pasando de 6 millones a 1 millón).
- ▶ Finalmente, en el **escenario 3**, el ingreso contable derivado de la reversión del deterioro debe tenerse en cuenta en el beneficio a repartir correspondiente al ejercicio 2022, únicamente por un importe de 2 millones, ya que en el ejercicio 2020, ese fue el importe que redujo el beneficio a repartir (los otros 3 millones únicamente incrementaron las pérdidas).

La cuestión relativa al importe a distribuir como dividendo no es menor toda vez que el artículo 13 Ley SOCIMI recoge expresamente que la entidad perderá el régimen fiscal especial, pasando a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en el propio período impositivo en el que se manifieste la falta de acuerdo de distribución o pago total o parcial, de los dividendos en los términos del artículo 6 Ley SOCIMI.

Recordemos que, en este caso, la tributación por el régimen general tendrá lugar en el período impositivo correspondiente al ejercicio de cuyos beneficios hubiesen procedido tales dividendos.

Aplicación del gravamen del 15% sobre el beneficio no distribuido

Finalmente, hay que resaltar que en la Consulta V1275-23 se cuestiona si, en el supuesto de que la consultante pudiese excluir del beneficio contable distribuible el ingreso derivado de la reversión del deterioro del valor de los inmuebles, dicho importe quedaría sujeto al gravamen del 15% a que se refiere el artículo 9.4 de la Ley SOCIMI por considerarse un "beneficio obtenido en el ejercicio que no es objeto de distribución"

Pues bien, la DGT también aclara que no deberá tenerse en cuenta, a efectos del gravamen del artículo 9.4 de la Ley SOCIMI, el ingreso contable derivado de la reversión de un gasto por deterioro en la medida en que se corresponda con reversiones de deterioros que, en el período impositivo en que fueron contabilizados como gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, no hubiesen reducido el importe del beneficio contable a distribuir en dicho período.

Teniendo en cuenta lo anterior, se recomienda realizar un análisis de las circunstancias de cada SOCIMI para poder determinar si el criterio de la DGT mitiga o no el impacto de la inclusión del ingreso contable por la reversión del deterioro dentro del beneficio a repartir por este tipo de Compañías, de acuerdo con lo establecido en el artículo 6 de la Ley SOCIMI.

Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Javier Seijo Pérez

Javier.SeijoPerez@es.ey.com

Ricardo Egea Zerolo

Ricardo.EgeaZero@es.ey.com

Julia Galarreta Cid

Julia.GalarretaCid@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2023 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

Linkedin: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/+EYSpain)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey)