

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0362-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	09/02/2018
NORMATIVA	Ley 19/1991, Impuesto sobre el Patrimonio, art: 4.Ocho.Dos. LIS, Ley 27/2014, arts: 87 y 89.2. TRLRHL, RD Leg 2/2004, 5 marzo, art: 104
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una Comunidad de Bienes que se dedica al alquiler de inmuebles bajo el epígrafe 8611 de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. La mayor parte de los ingresos derivados del alquiler de inmuebles proceden del alquiler de locales comerciales y viviendas derivados de diversos inmuebles de su propiedad. Para la gestión de los inmuebles la Comunidad de Bienes cuenta con un empleado con contrato laboral a jornada completa y un local afecto para desarrollar dicha actividad de gestión, llevando la contabilidad con arreglo al Código de Comercio.</p> <p>La Comunidad de Bienes está participada por varias personas físicas procedentes de dos estipes familiares con diferentes porcentajes de titularidad que adquirieron sus proindivisos vía herencia (cada estirpe forma parte de la Comunidad de Bienes al 50%).</p> <p>Los pro-indivisos proceden en su mayor parte de tres herencias derivadas de los años 1992, 2003 y 2008. En las tres herencias se aplicó la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por adquisición de empresa familiar y los comuneros han venido aplicando la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. Además los comuneros declararán como rendimientos de actividades económicas los rendimientos atribuidos por la Comunidad de Bienes.</p> <p>Se pretende realizar una operación de reestructuración consistente en la aportación por parte de los familiares de los proindivisos en la Comunidad de Bienes a una sociedad de nueva creación. Los aportantes pasarán a ostentar todos y cada uno de ellos más de un 5% de la sociedad de nueva constitución.</p> <p>Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son aportar la plena propiedad de los proindivisos manteniendo los medios humanos y materiales en la Comunidad de Bienes a una sociedad de nueva creación para una mejor planificación y profesionalización de la actividad de arrendamiento de inmuebles, mejorar la planificación para la sucesión de las generaciones futuras, así como dotar al patrimonio inmobiliario de una mayor liquidez. Por otra parte, se busca garantizar la sucesión y continuidad del patrimonio y en el caso de que fuera necesario, liquidar de forma más rápida y eficiente las correspondientes acciones o participaciones sociales de los proindivisos sobre los inmuebles.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1º) Si la operación descrita se podría acoger al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.</p> <p>2º) Si la operación mencionada estaría no sujeta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.</p> <p>3º) Si resultaría de aplicación el régimen fiscal regulado en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, de SOCIMI, una vez que se hayan aportado los proindivisos a la sociedad de nueva constitución.</p>

4º) Si resultaría de aplicación la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el caso de cumplir con los requisitos legales y mercantiles para adoptar la forma societaria de la **SOCIMI**.

CONTESTACION-COMPLETA IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El Código Civil regula la comunidad de bienes en el Título III del Libro II, artículos 392 y siguientes.

El artículo 392 del Código Civil dispone que hay comunidad de bienes “cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, añadiendo que la comunidad de bienes se regirá por el contrato o por sus disposiciones específicas y a falta de ellas por las prescripciones contenidas en el Código Civil.

El artículo 393 se refiere a las respectivas cuotas de los partícipes en la comunidad, de tal forma que, mientras la proindivisión subsista, si bien no se puede apreciar la cuota concreta en cada momento, a cada uno de los comuneros le corresponde una cuota abstracta o ideal de la comunidad de bienes.

El artículo 399 del Código Civil establece que: “todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de sus frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.”

Los partícipes podrán, pues, transmitir su cuota abstracta o ideal, que se concretará en la transmisión de su parte en la propiedad de la cosa o derecho perteneciente pro indiviso a varias personas.

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 87 de la LIS, establece que:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguiente requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en territorio español, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en las letras a) y b), los siguientes:

1º. Que la entidad de cuyo capital social sean representativos no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2º. Que representen una participación de, al menos, un cinco por ciento de los fondos propios de la entidad.

3º. Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.”

Adicionalmente, siguiendo lo dispuesto en el artículo 76.4 de la LIS, se entiende por rama de actividad “el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.”.

Así pues, aquellas operaciones de aportación de personas físicas en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en los conceptos “rama de actividad” y de “unidad económica” de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, si el patrimonio transmitido determina la existencia de una explotación económica en sede de la persona física transmitente, que se transmite en su conjunto a la entidad adquirente, de tal manera que ésta pueda seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación cumpliría los requisitos formales del artículo 87.2 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

En el supuesto concreto planteado, ninguna de las aportaciones no dinerarias, individualmente realizadas por cada uno de los comuneros, de sus respectivas cuotas ideales en la comunidad de bienes podría subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el artículo 87.2 de la LIS dado que ninguna de las mencionadas transmisiones tendría por objeto un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos cada una de ellas de una rama de actividad. Por el contrario, cada una de las aportaciones, individualmente consideradas determina la aportación de una alícuota de la propiedad de los bienes pertenecientes en pro indiviso a los diferentes condueños por lo que cada una de las mencionadas aportaciones tendría la consideración de aportación no dineraria especial a efectos de lo previsto en el artículo 87.1 de la LIS.

En consecuencia, la aportación por cada uno de los partícipes de su respectiva cuota de participación en la comunidad de bienes podría acogerse al régimen fiscal mencionado, siempre que se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS y siempre que la aportación de la cuota ideal suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales.

En particular, la letra b) del artículo 87.1 de la LIS, exige que, una vez realizada la aportación, el sujeto aportante participe en el capital de la entidad que recibe la aportación en más de un 5%. Este requisito debe cumplirse de manera individual en todos los aportantes y en cada aportación realizada, de tal manera que cada uno de los comuneros tenga participaciones de al menos el 5% del capital de la entidad beneficiaria una vez realizada la aportación. En el supuesto concreto planteado, señala el consultante que todos los comuneros pasarían a ostentar más de un 5% de la sociedad de nueva constitución.

Respecto a los requisitos exigidos para que los elementos aportados estén afectos a actividades económicas y al requisito de llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, hay que entender que las obligaciones corresponden, en el supuesto concreto planteado, a la comunidad de bienes. Por tanto, es la comunidad de bienes la que está obligada a desarrollar una actividad económica y a llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

En el escrito de consulta se manifiesta que los inmuebles aportados, están afectos a la actividad de alquiler de inmuebles, la cual es llevada a cabo a través de una Comunidad de Bienes que dispone de los medios materiales y humanos para el desarrollo de esta actividad, contando con un empleado con contrato laboral y a jornada completa para el desarrollo de esta actividad y llevando la contabilidad con arreglo al Código de Comercio. No obstante, estas circunstancias son cuestiones de hecho que deberán probarse por el consultante, de acuerdo con lo establecido en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Como consecuencia de lo anterior, la aportación de las cuotas de participación de cada partícipe en la comunidad de bienes tendrían la consideración de aportación no dineraria especial a que se refiere el artículo 87.1 de la LIS y, por tanto podrían acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS según el cual:

“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta se indica que estas operaciones se realizan con la finalidad de aportar la plena propiedad de los proindivisos manteniendo los medios humanos y materiales en la Comunidad de Bienes a una sociedad de nueva creación para una mejor planificación y profesionalización de la actividad de arrendamiento de inmuebles, mejorar la planificación para la sucesión de las generaciones futuras, así como dotar al patrimonio inmobiliario de una mayor liquidez. Por otra parte, se busca garantizar la sucesión y continuidad del patrimonio y en el caso de que fuera necesario, liquidar de forma más rápida y eficiente las correspondientes acciones o participaciones sociales de los proindivisos sobre los inmuebles. Estos motivos pueden considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

Por otra parte, plantea el consultante si una vez que se hubieran aportado los proindivisos a la sociedad de nueva constitución podría ser de aplicación el régimen regulado en la Ley 11//2009, de 26 de octubre, de Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercados Inmobiliario (en adelante **SOCIMI**).

El artículo 2 de la Ley 11/2009, de **SOCIMI** , señala:

“1. Las **SOCIMI** tendrán como objeto social principal:

a) La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. La actividad de promoción incluye la rehabilitación de edificaciones

en los términos establecidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) La tenencia de participaciones en el capital de otras **SOCIMI** o en el de otras entidades no residentes en territorio español que tengan el mismo objeto social que aquéllas y que estén sometidas a un régimen similar al establecido para las **SOCIMI** en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios.

c) La tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español, que tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y que estén sometidas al mismo régimen establecido para las **SOCIMI** en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios y cumplan los requisitos de inversión a que se refiere el artículo 3 de esta Ley.

Las entidades a que se refiere esta letra c) no podrán tener participaciones en el capital de otras entidades. Las participaciones representativas del capital de estas entidades deberán ser nominativas y la totalidad de su capital debe pertenecer a otras **SOCIMI** o entidades no residentes a que se refiere la letra b) anterior. Tratándose de entidades residentes en territorio español, estas podrán optar por la aplicación del régimen fiscal especial en las condiciones establecidas en el artículo 8 de esta Ley.

d) La tenencia de acciones o participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

2. Las entidades no residentes a que se refiere el apartado anterior deben ser residentes en países o territorios con los que exista efectivo intercambio de información tributaria, en los términos establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Los bienes inmuebles situados en el extranjero de las entidades no residentes a que se refiere la letra b) del apartado anterior deberán tener naturaleza análoga a los situados en territorio español.

3. Quedan excluidos de la consideración de bienes inmuebles a los efectos de esta Ley:

a) Los bienes inmuebles de características especiales a efectos catastrales regulados en el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, y,

b) Los bienes inmuebles cuyo uso se ceda a terceros mediante contratos que cumplan los requisitos para ser considerados como de arrendamiento financiero a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

4. Los bienes inmuebles adquiridos lo deberán ser en propiedad. En particular, se entenderá incluida la propiedad resultante de derechos de superficie, vuelo o subedificación, inscritos en el Registro de la Propiedad y durante su vigencia, así como los inmuebles poseídos por la sociedad en virtud de contratos que cumplan los requisitos para ser considerados como de arrendamiento financiero a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

5. La actividad de promoción inmobiliaria y la de arrendamiento serán objeto de contabilización separada para cada inmueble promovido o adquirido con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada inmueble o finca registral en que éste se divida. Las operaciones procedentes, en su caso, de otras actividades deberán ser igualmente contabilizadas de forma separada al objeto de determinar la renta derivada de las mismas.

6. Junto a la actividad económica derivada del objeto social principal, las **SOCIMI** podrán desarrollar otras actividades accesorias, entendiéndose como tales aquellas que en su conjunto sus rentas representen menos del 20 por ciento de las rentas de la sociedad en cada período impositivo."

Señala el consultante que la sociedad de nueva constitución tendrá el activo integrado por los bienes inmuebles aportados derivados de los proindivisos en plena propiedad, y sus ingresos procederán en la práctica totalidad del alquiler de los mismos, además de cumplir con el resto de requisitos previstos en la mencionada Ley 11/2009. Al respecto, con la información aportada únicamente

puede señalarse que en la medida en que se cumplan los requisitos previstos en la Ley 11/2009, la entidad de nueva constitución podría acogerse al régimen previsto en la misma.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es 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.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”

Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”

En consecuencia, el no devengo del IIVTNU está condicionado a que el conjunto de bienes inmuebles aportados se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas en el apartado 3 de la disposición adicional segunda de la LIS, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia de la transmisión, en su caso, de los terrenos de naturaleza urbana, siendo los sujetos pasivos de dicho impuesto los aportantes.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y SUCESIONES Y DONACIONES.

Se plantea en el escrito la aplicabilidad de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones “en caso de cumplir con los requisitos legales y mercantiles para adoptar la forma societaria de las **SOCIMI**”.

Este Centro Directivo reitera su criterio favorable a la aplicabilidad de los beneficios fiscales citados (artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio y apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre), tal y como se informó en su momento y fue incorporado a la consulta V0346-14, de 11 de febrero, que se cita en la consulta.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.