

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0536-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	02/03/2017
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006, artículo 37.1.d). LIS, Ley 27/2014, artículo 87.
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una comunidad de bienes dedicada al alquiler de inmuebles donde la mayor parte de los ingresos proceden del alquiler de locales comerciales derivados del único inmueble de su propiedad. Para la gestión de la actividad 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. La comunidad de bienes está participada por varias personas físicas procedentes de dos estirpes familiares con diferentes porcentajes de titularidad que adquirieron sus proindivisos por herencia.</p> <p>Se pretende efectuar una operación de reestructuración consistente en la aportación de los proindivisos en la comunidad de bienes a una sociedad de nueva constitución. Todos los familiares aportantes pasarían a ostentar más de un 5 por ciento de la sociedad de nueva constitución tras la aportación de sus proindivisos en plena propiedad. La sociedad de nueva creación mantendría conjuntamente con el resto de familiares no aportantes el empleado con contrato laboral a jornada completa y el local afecto donde se desarrolla la actividad de gestión del arrendamiento de inmuebles.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>1.) Aplicación del régimen especial regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.</p> <p>2.) Sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la aportación de los proindivisos.</p> <p>3.) Aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y la reducción del 95 por ciento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de que la sociedad cumpliera los requisitos legales y mercantiles para adoptar la forma de Sociedad Cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI)</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.) En primer lugar, es preciso traer a colación el Título III del Libro II, artículos 392 y siguientes del Código Civil, que regulan la comunidad de bienes.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>El artículo 399 del Código Civil establece que: “todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los 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</p>

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.”

Por otra parte, debe señalarse que, con carácter general, el artículo 37.1.d) 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que en el caso de aportaciones no dinerarias a sociedades, “...la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.”

No obstante, el apartado 3 de dicho artículo 37 de la LIRPF, establece que “Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

Al respecto, el artículo 87 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, 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.

(...).

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra 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 o 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 “.

A estos efectos, el artículo 76.4 de la LIS considera 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.”

Así pues, aquellas operaciones de aportación de personas físicas en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por si 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. 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 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 conductores 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 los apartados 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, el apartado b) del artículo 87 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, en cada una de las operaciones alternativamente planteadas, cada comunero recibirá, al menos, participaciones representativas superiores al 5% del capital social de la sociedad beneficiaria de nueva constitución, por lo que dicho requisito parece cumplirse.

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 a la comunidad de bienes (no a la cuota de participación en sí misma). 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 relación con lo anterior, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 28.3 de la LIRPF para la afectación de elementos patrimoniales:

“3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta”

En consecuencia, para la aplicación del citado régimen especial, los inmuebles a aportar deberán estar afectos a la actividad económica de arrendamiento durante al menos tres años antes de su aportación a la sociedad.

En el escrito de consulta se manifiesta que la comunidad de bienes se dedica a la actividad inmobiliaria contando para su ordenación con un empleado con contrato laboral a jornada completa, por lo que se cumplirían los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica.

Por lo tanto, cumpliéndose el requisito de afectación de los inmuebles durante tres años, y teniendo en cuenta que la comunidad de bienes lleva su contabilidad con arreglo al Código de Comercio, la aportación de las cuotas de participación de cada partícipe en la comunidad de bienes tendrá la consideración de aportación no dineraria especial a que se refiere el artículo 87.1 de la LIS y, por tanto podrá 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 la operación realizada se realiza con la finalidad de facilitar la sucesión en ambos negocios y profesionalizar la gestión en las actividades, implicar a los futuros sucesores en las actividades ante la expectativa de sucesión, dar entrada en el futuro a posibles nuevos socios externos que aportando capital o conocimientos del sector podrían incrementar la dimensión de las actividades y mejorar la apariencia de la empresa frente a terceros, separando y deslindado ante terceros, profesionalizar la gestión del patrimonio inmobiliario que será gestionado de forma empresarial y con importantes recursos humanos y materiales, obtener una estructura empresarial que permita profundizar en la profesionalización de la actividad económica dotándola de personalidad jurídica propia, más acorde con la dimensión de la empresa y que favorezca su crecimiento y mejore la imagen de la misma ante bancos y acreedores comerciales, compartimentar riesgos, separando el capital empresarial de cada socio del resto de bienes de sus patrimonios personales no vinculados al negocio, evitando que los riesgos inherentes a la actividad empresarial afecten al resto de su patrimonio, conseguir que el negocio familiar perdure en sede de una sociedad con el fin de evitar que tras la sucesión hereditaria se extinga la actividad y se proceda por parte de los herederos, mejorar la gestión de los recursos así como la capacidad comercial, de administración y de negociación con terceros así como la búsqueda de nuevas líneas de estabilidad, racionalizar la actividad de la sociedad mercantil y de la comunidad de bienes participantes y unificar los recursos y los gastos, de tal manera que se gane eficiencia y se pueda asegurar el futuro de la actividad de manera conjunta por una sola entidad. Estos motivos pueden considerarse económicamente válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

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.

2.) 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 Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (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 y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que los bienes inmuebles aportados se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de las transmisiones de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la comunidad de bienes aportante.

3.) Se plantea en el escrito si resultaría de aplicación la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y las reducciones del 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones una vez constituida, con las aportaciones de los proindivisos sobre inmuebles arrendados, de una nueva Sociedad Cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (**SOCIMI**) conforme a la Ley 11/2009, de 26 de octubre, reformada por la Ley 16/2012, de 27 de noviembre.

Tal como se indica en la consulta V0346-16, la consideración como **SOCIMI** no constituye obstáculo para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los socios que, en los términos del escrito de consulta, procedería, ni tampoco para la eventual aplicación de las reducciones por transmisión “mortis causa” e “inter vivos” que se establecen en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones siempre que, en este último caso, concurren los requisitos establecidos, respectivamente, en los apartados 2c) y 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que lo regula.

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.