

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta V2495-21

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 01/10/2021

Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-20º, 20-Uno-22º

Descripción de hechos La consultante es una entidad mercantil dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria que se encuentra en liquidación y que va a adjudicar todos los inmuebles que integran su activo entre sus tres socios. Entre estos inmuebles se incluyen: solares edificables, fincas urbanas y rústicas, locales comerciales adquiridos a particulares, locales construidos por la propia consultante, algunos de ellos sin uso y otros se han encontrado arrendados por períodos superiores a dos años. En particular, uno de estos locales estuvo arrendado por un tiempo superior a dos años y, desde entonces, ha sido la oficina de la consultante.

Cuestión planteada Si dichas entregas se encontrarían sujetas y, en su caso, exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. En su caso, modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aplicable a dichas entregas.

Contestación completa A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción

materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la entrega de los inmuebles objeto de consulta como consecuencia de la disolución y liquidación de la entidad consultante, debe señalarse que el artículo 8, apartado dos, ordinal 2º, de la Ley 37/1992 expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a “las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos "actos jurídicos documentados" y "operaciones societarias" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En particular, se considerará entrega de bienes la adjudicación de terrenos o edificaciones promovidos por una comunidad de bienes realizada en favor de los comuneros, en proporción a su cuota de participación.”.

Por lo tanto, las entregas de los inmuebles objeto de consulta por parte de la consultante a sus socios tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y se encontrarán sujetas al mismo.

No obstante, el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones:

“A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

Los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones comprenderán aquéllos en los que se hayan realizado las obras de urbanización accesorias a las mismas. No obstante, tratándose de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Las transmisiones no sujetas al Impuesto en virtud de lo establecido en el número 1.º del artículo 7 de esta Ley no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número.

(...).”.

En consecuencia con lo anterior, las entregas de las edificaciones objeto de consulta que va a realizar la entidad consultante a sus socios como consecuencia de su disolución se encontrarán exentas del Impuesto cuando tengan la consideración de segunda o ulterior entrega en los términos previstos en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto.

3.- Por otra parte, en relación con la entrega de terrenos por parte de la consultante, el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones:

“Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

(...).”.

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

4.- En cada uno de los supuestos señalados en el número anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno.

Conforme al criterio establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de fechas 11 de octubre y 8 de noviembre de 2004, se ha de entender que “el proceso de urbanización de un terreno es aquel que comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar a dicho terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial.

Por ello, el concepto de urbanización excluye todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera en curso de urbanización un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empieza a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado (...).”.

De acuerdo con lo expuesto, el Tribunal Supremo atiende a un criterio material frente a un criterio jurídico (aprobación del correspondiente instrumento de planeamiento), de forma que solo se atribuye la condición de terreno en curso de urbanización a aquel respecto del que se han iniciado operaciones materiales de transformación física del mismo.

Por su parte, esta Dirección General ha venido reiterando, por todas ellas, la consulta vinculante de 17 de junio de 2005, número V1175-05, que “un terreno está urbanizado cuando se le haya dotado de las infraestructuras que correspondan.

Cuando la transmisión del terreno se produce una vez concluida esa actividad de dotación de infraestructuras urbanísticas no hay duda en cuanto a su tratamiento. La controversia surge cuando la transmisión se produce con anterioridad.

En este caso, hay que atender a las características objetivas del elemento transmitido. En la medida en que el propietario de un terreno haya asumido los costes de urbanización del mismo, aunque sea parcialmente, esta Dirección General considera que la posterior transmisión del citado terreno tiene por objeto un terreno urbanizado o en curso de urbanización, entendiéndose igualmente que el propietario de dicho terreno ha adquirido la condición de urbanizador y, en consecuencia, de empresario o profesional a los efectos de este impuesto, supuesto que la urbanización se haya realizado con la intención de proceder a la venta, adjudicación o cesión por cualquier título (...).”.

Por consiguiente, de acuerdo con el criterio de este Centro directivo, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido anteriormente apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se

encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior.

En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

Lo anterior será también de aplicación cuando la entrega se refiere a un terreno ya urbanizado pero que por circunstancias urbanísticas deba ser de objeto de nueva urbanización.

No obstante, este último criterio relativo a los terrenos que deban ser objeto de una nueva urbanización ha sido modificado recientemente, según se puso de manifiesto en la contestación vinculante de 23 de junio de 2020, número V2059-20, de manera que si, para obtener de nuevo la condición de edificables, unos terrenos previamente urbanizados tienen que ser objeto de una nueva urbanización, los mismos no se considerarán urbanizados. Por tanto, su transmisión estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que se hubiera iniciado el nuevo proceso urbanizador en los términos anteriormente expuestos, en cuyo caso, dicha transmisión estará sujeta y no exenta del mismo.

3º Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplicaría la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega en estas condiciones estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Por otra parte, el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992 establece que:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”.

El desarrollo reglamentario de este precepto se contempla en el artículo 8, apartado 1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), que declara lo siguiente:

“1. La renuncia a las exenciones reguladas en los números 20.º y 22.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes.

La renuncia se practicará por cada operación realizada por el sujeto pasivo y, en todo caso, deberá justificarse con una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles o, en otro caso, que el destino previsible para el que vayan a ser utilizados los bienes adquiridos le habilita para el ejercicio del derecho a la deducción, total o parcialmente.”.

Por lo tanto, sólo si alguna de las dos entregas objeto de consulta se encontrase exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido por resultarle de aplicación alguna de las exenciones previstas en el artículo 20.Uno.20º o 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto, en los términos expuestos en los apartados anteriores de esta contestación, podría renunciarse a dicha exención siempre que se cumpliesen los requisitos previstos en el artículo 20.Dos de la Ley y 8 del Reglamento del Impuesto.

Para el caso de renuncia a la exención, el artículo 84.Uno.2º, letra e) de la Ley 37/1992 señala, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones, que:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...).

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”.

En este sentido, el artículo 24 quater del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece, en relación con la aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo, lo siguiente:

“1. El empresario o profesional que realice la entrega a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, letra e), segundo guión, de la Ley del Impuesto, deberá comunicar expresa y fehacientemente al adquirente la renuncia a la exención por cada operación realizada.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cinco del artículo 163 sexies de la Ley del Impuesto, el transmitente sólo podrá efectuar la renuncia a que se refiere el párrafo anterior cuando el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo en los términos a que se refiere el apartado 1 del artículo 8 de este Reglamento.

(...)

6. Las comunicaciones a que se refieren los apartados anteriores deberán efectuarse con carácter previo o simultáneo a la adquisición de los bienes o servicios en que consistan las referidas operaciones.

7. Los destinatarios de las operaciones a que se refieren los apartados anteriores podrán acreditar bajo su responsabilidad, mediante una declaración escrita firmada por los mismos dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio, que concurren, en cada caso y según proceda, las siguientes circunstancias:

a) Que están actuando, con respecto a dichas operaciones, en su condición de empresarios o profesionales.

b) Que tienen derecho a la deducción total o parcial del Impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles.

c) Que las operaciones se realizan en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones.

(...).”.

En el caso de inversión del sujeto pasivo el transmitente del inmueble no repercutirá en factura cantidad alguna en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo incluir en la misma la mención “inversión del sujeto pasivo” como prevé el artículo 6.1.m) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre).

6.- Por otra parte, en relación con la determinación de la base imponible de la operación objeto de consulta debe señalarse que el artículo 79.Dos de la Ley del Impuesto establece lo siguiente:

“Dos. Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al Impuesto”.

Por lo tanto, si se realizase en una misma operación y por un precio único una entrega de bienes de distinta naturaleza, para la determinación de la base imponible deberá aplicarse lo previsto en el artículo 79.Dos, transcrito anteriormente.

Además, debe señalarse que el artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992 también establece lo siguiente:

“Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

(...)

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquél que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.

7.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado “Calificador Inmobiliario”, creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

B) En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se informa lo siguiente:

8.- 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 4.

A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa.”.

“Artículo 7.

(...)

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento.

(...)”.

“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 real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”.

“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, en principio, la disolución de una sociedad con la adjudicación de bienes a los socios estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias (por el concepto de disolución de sociedad) y a la de transmisiones patrimoniales onerosas (por la transmisión de los bienes sociales a los socios). Ahora bien, las prescripciones anteriores deben ponerse en relación con el mandato contenido en el artículo 1.2 del TRLITPAJD, transcrito anteriormente, que establece una incompatibilidad absoluta entre las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias en los siguientes términos: “En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”.

A este respecto, cabe advertir que, si bien el TRLITPAJD establece una absoluta incompatibilidad entre transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias, no especifica qué modalidad prevalece. No obstante, esta aparente laguna ha sido resuelta por este Centro Directivo en numerosas contestaciones a consultas a favor de la modalidad de operaciones societarias, por aplicación del “principio de especialidad”, es decir, el principio general del derecho de prevalencia de la Ley especial –operaciones societarias– sobre la Ley general –transmisiones patrimoniales onerosas– (“Ley especial prevalece sobre Ley general”), que tiene su origen en el aforismo del Derecho Romano “Lex posterior generalis non derogat legi priori specialis” (la ley general posterior no deroga la especial anterior).

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

I. Disolución de sociedad y liquidación de los bienes sociales.

Primera: En ningún caso un mismo acto puede ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, por operaciones societarias y por actos jurídicos documentados.

Segunda: La disolución y liquidación de una sociedad con la adjudicación a los socios de los inmuebles que constituyen su activo es una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD; y, por ello, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Tercera: Serán sujetos pasivos los socios por los bienes y derechos recibidos.

Cuarta: La base imponible para cada socio estará constituida por el valor real 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 cada uno de ellos.

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

II. Adjudicación de los bienes sociales.

En cuanto a la adjudicación de bienes a los socios, como consecuencia de la disolución de una sociedad, no constituye una convención distinta de la propia disolución, de las referidas en el artículo 4 del TRLITPAJD, transcrito anteriormente, que deba tributar separadamente, pues precisamente es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios lo que constituye la base imponible de la disolución.

Nada se dice en el escrito de consulta de cómo se pretenden llevar a cabo las adjudicaciones de bienes a los socios, aunque sí se advierte que la adjudicación será exclusivamente a socios. Por tanto, se parte de la suposición de que serán equivalentes a su cuota de participación en la sociedad, sin que se produzcan excesos de adjudicación a favor de ninguno de los socios, en cuyo caso no procede tributación distinta a la referente a la modalidad de operaciones societarias, correspondiente a la disolución de la sociedad.

La adjudicación de bienes únicamente estará sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas cuando se produzcan excesos de adjudicación declarados (según el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD) o cuando se adjudiquen bienes sociales a personas ajenas a la sociedad (artículo 58 del Reglamento del impuesto). A la vista de lo dispuesto en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, en caso de producirse el referido exceso de adjudicación serán dos los hechos imposables a considerar en relación con el ITPAJD, pues además de la tributación que corresponda por la modalidad de operaciones societarias conforme a lo anteriormente expuesto, el exceso de adjudicación estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

A este respecto, cabe señalar que, si bien el artículo 1.2 del TRLITPAJD dispone que “2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”, estableciendo la incompatibilidad entre ambas modalidades, también debe tenerse en cuenta el artículo 4 del mismo texto legal, que determina que “A una sola convención no puede exigirse más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.

Y este es precisamente el caso. Es decir, si bien la sujeción de la disolución de una sociedad a la modalidad de operaciones societarias implica la no sujeción de dicha operación a la modalidad de

transmisiones patrimoniales onerosas, en virtud de la citada incompatibilidad, debe tenerse en cuenta que tal incompatibilidad se limita a las adjudicaciones que guarden la debida proporción con sus cuotas de participación en el capital social, pero no se extiende a la adjudicación de bienes y derechos a los socios por un valor superior al que corresponda a su participación, que constituye una convención distinta de la disolución de sociedad con adjudicación de bienes a los socios en proporción a su cuota de participación, y que, por ello, deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas como exceso de adjudicación.

9.- 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.