

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2327-22
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	07/11/2022
Normativa	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 1-2, 4, 7, 19-1 y 31-2

Descripción de hechos La entidad consultante tiene la intención de aportar unos activos inmobiliarios, junto con su deuda asociada, a una serie de sociedades de nueva constitución. Los inmuebles están actualmente en construcción. Se pretende constituir una sociedad por cada inmueble, pudiendo realizarse la aportación en la constitución de la sociedad o con posterioridad, mediante ampliación de capital. Una vez se produzca la aportación, cada una de estas entidades se convertirá en la arrendadora de las viviendas que conforman los inmuebles a los futuros inquilinos. La transmisión se realizará una vez finalizados los trabajos de construcción y tras la obtención de las respectivas licencias de primera ocupación.

Cuestión planteada Tratamiento fiscal que debería recibir esta operación a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Contestación completa Lo primero a tener en cuenta es lo dispuesto en el artículo el artículo 4 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante TRLITPAJD–, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993, que establece que “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.”.

De la aplicación de dicho precepto a la operación planteada resulta lo siguiente:

- Por un lado, se produce la transmisión de un bien inmueble, un edificio recién construido, realizada por una sociedad en favor de otra entidad mercantil.
- Por otro lado, a cambio de la entrega del inmueble en cuestión, la sociedad receptora efectúa una contraprestación mixta, ya que entrega a la sociedad transmitente participaciones propias correspondientes a una constitución o ampliación de su capital social y, además, asume la deuda pendiente de la sociedad transmisora por la adquisición de los inmuebles que recibe.

Luego la operación planteada supone la realización de dos convenciones sujetas al impuesto, una ampliación de capital y una adjudicación de un bien en pago de la asunción de una deuda. Esta Dirección General ya manifestó anteriormente el reconocimiento de la existencia de dos convenciones en Resolución de fecha 26 de noviembre de 2002, en la que se señalaba que si a la aportación de un inmueble hipotecado a una sociedad que amplía capital se añade la asunción de la deuda por parte de la entidad adjudicataria del inmueble, esta segunda operación es otra convención, distinta de la transmisión del inmueble, por lo que debe gravarse separadamente de aquélla (Resolución 1846-02 y, posteriormente, Resoluciones 0252-05 de 15 de septiembre de 2005, V0361-10, de 25 de febrero de 2010 y V1712-12, de 6 de septiembre de 2012).

De las citadas convenciones, la primera de ellas deberá tributar por la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados – en adelante ITPAJD–, mientras que la parte del inmueble que se entrega a cambio de la asunción de la deuda podría constituir hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) o, en su caso, de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, como

transmisión de un bien integrado en el patrimonio de una persona física o jurídica, como se examina a continuación.

- Tributación de la constitución de la sociedad o de la ampliación de capital.

La entrega de participaciones propias por la sociedad receptora del inmueble configura el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias, por el concepto de constitución de la sociedad o de aumento de capital, que en el supuesto planteado se limita a la parte del inmueble que, como aportación no dineraria, corresponde a las participaciones que suscribirá la entidad consultante.

Así resulta de lo dispuesto en el artículo 19.1. 1º del TRLITPAJD, al disponer que:

“Son operaciones societarias sujetas:

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

(...)”

No obstante, el artículo 45.I.B.11 establece que

“Estarán exentas:

(...)

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

(...)”.

Por último, conforme al artículo 1.2 del citado texto refundido, “En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias”, de donde resulta la incompatibilidad entre las dos modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias del ITPAJD. A este respecto, el criterio de este Centro Directivo, expuesto en diversas contestaciones a consultas –por ejemplo, las nº 2086-00, 0281-01 y 0471-01, de fecha 17 de noviembre de 2000, 14 de febrero de 2001 y 6 de marzo de 2001, respectivamente– es que en el caso de que una misma convención esté sujeta a ambas modalidades, tributará por la de operaciones societarias, que tiene prioridad sobre la de transmisiones patrimoniales onerosas, de acuerdo con el principio general del Derecho de que la Ley especial prevalece sobre la Ley general.

Por tanto, la sujeción a la modalidad de operaciones societarias implica necesariamente la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas de la parte del inmueble que se entrega como aportación no dineraria por la suscripción de la participación de la nueva sociedad.

- Tributación de la adjudicación del inmueble en pago de asunción de deudas. Deben distinguirse, a su vez, dos conceptos:

- la asunción de deudas y
- la adjudicación de bienes en pago de la misma.

- La asunción de deuda: No es una figura reconocida en el ITPAJD como hecho imponible en el artículo 7 del TRLITPAJD y como tal no debe tributar en el Impuesto la constitución de dicha figura. Tampoco estará sujeta a la cuota variable del documento notarial del artículo 31.2 del TRLITPAJD, que establece que:

“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, 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 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 al precepto transcrito, la sujeción a la cuota gradual de actos jurídicos documentados exige la concurrencia de los cuatro requisitos siguientes:

- Tratarse de primeras copias de escrituras y actas notariales.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.

- Contener actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial (actualmente, Oficina Española de Marcas y Patentes) y de Bienes Muebles.
- No estar sujeta a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el caso de la asunción de deuda no concurre el requisito de tratarse de un acto inscribible en los citados registros públicos.

- La adjudicación de bienes en pago de asunción de deuda: El artículo 7 del TRLITPAJD dispone en su apartado 1. A) que “1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.”.

El apartado 2 de dicho precepto precisa, además, que “2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas.

(...).”

Y, por último, el apartado 5 del artículo 7 del TRLITPAJD establece que

“5. No estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, con independencia de la condición del adquirente, los transmitentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad económica y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetos a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de un patrimonio empresarial o profesional, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Por otra parte, tratándose de un bien inmueble, podría entrar en juego la exención prevista en la Ley del IVA para las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, en cuyo caso, se produciría la sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, salvo que el sujeto pasivo renunciara a ella.

Por todo lo expuesto, se puede confirmar que la sujeción al IVA de la adjudicación de los inmuebles, sin exención o sin renuncia a la misma, determina la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pero la no sujeción por tal modalidad posibilita la aplicación de la cuota variable del documento notarial en cuanto a la parte de los inmuebles que no está sujeta por la modalidad de operaciones societarias, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

CONCLUSIONES:

Primera: La operación planteada supone la realización de dos convenciones sujetas al impuesto, una constitución o ampliación de capital y una adjudicación de un bien en pago de la asunción de una deuda.

Segunda: La ampliación o constitución de las nuevas sociedades quedará sujeta al ITPAJD por la modalidad de operaciones societarias en función de lo establecido en el artículo 19.1 del TRLITPAJD y exenta de la misma en función del artículo 45.I.B.11 del TRLITPAJD.

Tercera: La sujeción al IVA de la adjudicación de los inmuebles, sin exención o sin renuncia a la misma, determina la no sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, pero la no sujeción por tal modalidad posibilita la aplicación de la cuota variable del documento notarial en cuanto a la parte de los inmuebles que no está sujeta por la modalidad de operaciones societarias, al concurrir todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD.

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.