

NUM-CONSULTA V0470-16

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 08/02/2016

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, artículos 27, 28, 33 y 37.
LIVA, Ley 37/1992, artículos 4 y 7.
TRLRHL, Real Decreto Legislativo 2/2004, artículo 104.

DESCRIPCION-HECHOS El consultante es titular del pleno dominio de treinta y dos inmuebles destinados al arrendamiento estando dada de alta en los epígrafes 861.1 y 2 de las Tarifas del IAE ya que cumple los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica. Tiene la intención de aportar su actividad económica de arrendamiento con todos sus bienes afectos a una sociedad preexistente que no realiza ninguna actividad en la actualidad. Además, participa en una comunidad de bienes que desarrolla la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, si bien dicha participación no va a ser aportada a la mencionada sociedad.

CUESTION-PLANTEADA Tratamiento fiscal de dicha operación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas, Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana.

CONTESTACION-COMPLETA En primer lugar, se debe hacer constar que únicamente se va a proceder a contestar las cuestiones planteadas por el consultante y no las relativas a la sociedad dado que esta no consta como consultante. Al respecto, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

1.) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De acuerdo con la información facilitada, el consultante es propietario de diversos inmuebles, algunos como propietario único y otros en régimen de copropiedad, siendo su intención aportar los inmuebles de los que es propietario único a una sociedad mercantil.

En relación con la aportación de dichos inmuebles a una sociedad mercantil, 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 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 actualmente vigente Ley 27/2014, de 27

de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), en adelante LIS, declara aplicable el referido 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, regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS, a las aportaciones no dinerarias realizadas por personas físicas contribuyentes del IRPF, consistentes en acciones o participaciones sociales, en elementos patrimoniales afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o en ramas de actividad, siempre que su contabilidad se lleve también con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio, y cumplan los restantes requisitos exigidos para la aplicación de dicho régimen.

En caso de que las aportaciones no dinerarias cumplan los requisitos anteriores y el resto de los establecidos en el capítulo VII del título VII de la LIS para la aplicación del referido régimen especial, la persona física aportante no deberá integrar renta alguna en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de dicha aportación no dineraria, y las participaciones recibidas como consecuencia de dicha operación conservarán a efectos fiscales los valores y fechas de adquisición que tenían los elementos patrimoniales aportados.

No obstante, en el caso consultado debe tenerse en cuenta que para la consideración de los inmuebles a aportar a la sociedad mercantil como elementos afectos a una actividad económica, será necesario que la actividad de arrendamiento tenga la naturaleza de actividad económica, lo que exige el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 27.2 de la LIRPF que, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2014, disponía lo siguiente:

“A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.
- b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

Con efectos desde 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre), ha modificado el artículo 27, quedando su apartado 2 redactado de la forma siguiente:

“A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Asimismo, 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 régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS los inmuebles a aportar deberán estar afectos a una actividad económica de arrendamiento durante al menos tres años antes de su aportación a la sociedad.

2.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con el apartado uno del artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), “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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”

El apartado dos, letra b), del mismo precepto señala que se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional 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.

El art. 7, número 1º, de la Ley 37/1992, establece lo siguiente:

“No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley. Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma. En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley

Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se beneficien de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Ley.”.

La nueva redacción del número 1º del artículo 7 de la citada Ley supone la actualización de los supuestos de no sujeción de las transmisiones globales de patrimonio para adecuar la Ley 37/1992 a la jurisprudencia europea establecida, entre otras, por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de noviembre de 2003, recaída en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl y la sentencia de 10 de noviembre de 2011, recaída en el Asunto C-444/10, Christel Schriever.

En este sentido, el Tribunal señaló en el apartado 40 de la referida sentencia de 27 de noviembre de 2003 que “el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.” Debe tenerse en cuenta que el criterio establecido por el Tribunal ya había sido reiteradamente aplicado por este Centro directivo en contestación a consultas tributarias; criterio claramente confirmado por la nueva redacción del artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, siempre que los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, su transmisión no se sujetará al Impuesto.

En consecuencia, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión conjunta de los inmuebles arrendados así como los medios humanos y materiales con que se cuenta para la gestión y administración de la actividad de arrendamiento de inmuebles, constituirá una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7. 1º de la Ley 37/1992, al tratarse de una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios. Así se pronunció este Centro Directivo en supuestos previos, como la contestación a consulta vinculante V0888-13 de 20 de marzo de 2013, donde la transmisión abarcaba, además de los bienes inmuebles dedicados al arrendamiento, un contrato de gestión que permitía realizar la actividad empresarial.

3.) Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, 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 sujeta 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 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 el 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, en el supuesto en cuestión, concurren las circunstancias descritas en la disposición adicional segunda de la LIS.

En caso de que no concurren dichas circunstancias, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo de dicho impuesto el consultante, como transmitente de los inmuebles.

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.