

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1486-21
Órgano	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
Fecha salida	20/05/2021
Normativa	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 19-1, 21 y 45-I-B-10 y 11

Descripción de hechos La consultante, que forma parte de un grupo de sociedades dedicadas a la actividad hotelera, es propietaria, entre otros, de un hotel que explota directamente y está gravado con varias hipotecas en garantía de diversos préstamos: unos relacionados con la financiación del hotel y otros concedidos a la sociedad, pero no relacionados con dicha adquisición.

En este momento la sociedad pretende aportar el hotel, incluyendo mobiliario, accesorios, etc., a una Newco, a través de una aportación no dineraria de bienes, bien entendido que, al no ser el hotel objeto de una gestión diferenciada respecto del resto de los hoteles, los elementos aportados no constituirían una rama de actividad a los efectos de la Ley del Impuesto de Sociedades. Asimismo, se plantea la posibilidad de que la Newco asuma las deudas garantizadas con hipoteca que gravan el hotel, tanto las constituidas para financiar su adquisición, como otras no relacionadas con la compra del mismo.

Cuestión planteada Tributación de la aportación no dineraria y de la asunción de deudas a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En concreto, confirmación de los siguientes extremos:

- Que la aportación no dineraria del hotel y la asunción de las deudas directamente relacionadas con dicho activo, sin renuncia al régimen de diferimiento, estaría no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta de las otras dos modalidades del impuesto.
- Que, en caso de que la asunción de deudas comprendiese otras deudas no relacionadas con la compra del activo, la parte del valor del hotel cuya contraprestación estuviera constituida por la asunción de dichas deudas, estaría sujeta y no exenta del impuesto.
- Que la renuncia al diferimiento del Régimen Fiscal Especial, establecido en el Título VII Capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es irrelevante a los efectos de la tributación en el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Contestación completa Primero: En cuanto a la consulta planteada deben tenerse en cuenta los siguientes preceptos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), en adelante ITP y AJD.

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.

(...)

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.

(...)».

Por su parte, el artículo 21 del TRLITPAJD se remite a la normativa del Impuesto sobre Sociedades a efectos de terminar cuáles son las operaciones de reestructuración en los siguientes términos:

Artículo 21.

“A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».

A este respecto, cabe advertir que las referencias al artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y al artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, deben entenderse referidas a los artículos 76 y 87 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre de 2014), que ha sustituido a aquella (disposición adicional undécima de la Ley 27/2014).

Por otro lado, el artículo 45 del TRLITPAJD, que regula los beneficios fiscales en el impuesto, establece las siguientes exenciones en los números 10 y 11 de su apartado I.B):

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:

I.

[...]

B) Estarán exentas:

[...]

10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

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».

En este punto debe precisarse que la contestación a la consulta parte de que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, condición que la consultante presupone y, que, por otro lado, no es objeto de consulta. En este caso, tal calificación supondría la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se ha complementado con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B).10 del TRLITPAJD, anteriormente transcrito.

Segundo: Por otra parte, debe analizarse el tratamiento que ha de darse a la asunción de deuda por la sociedad que recibirá la aportación, haciéndose cargo de las distintas deudas hipotecarias que gravan los bienes, y a la adjudicación de activos por parte de la entidad consultante en pago de dicha asunción de deuda. Es decir, si la adjudicación de activos en pago de asunción de deudas que se producirá al formalizar la operación descrita debería tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.2.a) del texto refundido del ITP y AJD:

Artículo 7.

“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. (...)”.

En relación a la cuestión que se examina, la consulta vinculante V1489-18 a que hace referencia la entidad consultante, se manifestaba en los siguientes términos: “... Para ello, deben tenerse en cuenta las definiciones de aportación no dineraria de rama de actividad y de rama de actividad que resultan de los apartados 3 y 4 del artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como lo dispuesto en el apartado del artículo 87 sobre que disponen lo siguiente:

«Artículo 76. Definiciones.

[...]

3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o

una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

4. Se entenderá 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 entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.

[...]».

«Artículo 87. Aportaciones no dinerarias.

[...]

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».

Conforme a los preceptos transcritos, la aportación no dineraria de rama de actividad constituye una transmisión en bloque o indiferenciada, o como señala la ley, de “un conjunto capaz de funcionar”, mientras que el artículo 7.2. a) del Texto Refundido del ITP y AJD, cuando se refiere a la figura de la adjudicación en pago de asunción de deuda, exige que se trate de adjudicaciones expresas, excluyendo las tácitas. Por adjudicaciones expresas deben entenderse aquellas en que el bien que se afecta a la deuda está perfectamente individualizado o concretado, mientras que, si la aportación consiste, como en el supuesto planteado, en una pluralidad indiferenciada de bienes y deudas, que se asumen sin más concreción, la adjudicación en pago de asunción de deudas deberá conceptuarse como tácita o implícita, y no constituirá hecho imponible por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas”.

Sin embargo, lo anterior no resulta de aplicación en el supuesto planteado en el que se manifiesta expresamente que lo aportado no constituye una rama de actividad a los efectos de la Ley del Impuesto de Sociedades, sino que se habla de “los elementos aportados” como si de elementos individualmente determinados se tratase.

Dado que los distintos elementos aportados no constituyen una rama de actividad, hay que concluir que se trata de una adjudicación expresa de bienes en pago de asunción de deudas, que deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, de conformidad con el artículo 7.2.B) del texto Refundido del ITP y AJD. Es decir, que en cuanto a las deudas no relacionadas con la compra del activo, la parte del valor del hotel cuya contraprestación estuviera constituida por la asunción de dichas deudas, estaría sujeta y no exenta del impuesto.

Tercero: en cuanto a la consulta sobre si la renuncia al diferimiento del Régimen Fiscal Especial, establecido en el Título VII Capítulo VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es irrelevante a los efectos de la tributación en el ITP y AJD, La respuesta es afirmativa. Lo relevante a efectos de este último impuesto es que resulte o no aplicable el referido Régimen Fiscal Especial, y no su efectiva aplicación.

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.