

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V0897-18**

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 09/04/2018

NORMATIVA Ley 35/2006, IRPF, arts: 37.1.e) y 49.
LIS, Ley 27/2014, arts: 76.2.1ª) y 89.2.
TRLITPAJD, RD Leg 1/1993, arts: 19, 21 y 45.I.B).
TRLRHL, RD Leg 2/2004, art: 104

DESCRIPCION-HECHOS La sociedad consultante realiza una actividad empresarial de alquiler de inmuebles, disponiendo de un local exclusivamente afecto a la actividad y una persona con contrato laboral y a jornada completa. Esta sociedad es propiedad de dos personas físicas al 50% cada una de ellas.

Dadas las fuertes discrepancias y diferencias de criterio empresarial y personal entre los dos socios, se plantea poner a disposición judicial una revisión del convenio de divorcio que ordene la división del patrimonio en bloques diferenciados, mediante la realización de una operación de escisión total.

En virtud de esta operación de escisión, se crearían dos sociedades sobre las cuales se asignaría un conjunto de inmuebles a una sociedad X1 y el otro conjunto de inmuebles a la sociedad X2. De esta manera cada sociedad sería dirigida en la actualidad de forma diferenciada, lo que permitiría una gestión y toma de decisiones mucho más dinámica sin diferencias de criterio.

Se establecerían pactos entre los partícipes de manera que cada persona física pueda dirigir una sociedad, aunque no se trataría de una escisión subjetiva ya que los accionistas mantendrían las mismas proporciones en las sociedades beneficiarias. Adicionalmente, si con esta opción no fuera suficiente para solventar las fuertes discrepancias se plantea realizar una reducción de capital en cada sociedad, dentro del marco de la revisión del propio convenio de divorcio.

Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son evitar fuertes los conflictos que comporta el mantenimiento de una sociedad compartida en un caso de divorcio, y permitir a su vez la dirección y gestión diferenciada para ambos socios.

Por otra parte, se plantea la posibilidad de realizar una operación de escisión total subjetiva creando dos lotes diferenciados donde cada socio pasaría a ostentar el 100% del capital social de cada sociedad, mediante la disolución del régimen económico matrimonial de separación de bienes.

CUESTION-PLANTEADA 1º) Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2º) Cuál sería la tributación de la operación a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

CONTESTACION-COMPLETA IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación 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.

Al respecto, el artículo 76.2.1ª) de la LIS define la escisión total como aquella operación por la cual “una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su

caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.”

En el ámbito mercantil, el artículo 69 y 72 de la Ley 3/2009, de 3 de Abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión. Concretamente el artículo 69 de la citada Ley, define el concepto de escisión total, así: “Se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde.”

En consecuencia, si el supuesto de hecho al que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 3/2009 anteriormente mencionado, cumpliría en principio, las condiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para ser considerada como una operación de escisión total a que se refiere el artículo 76.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, el artículo 76.2.º de la LIS, señala que “en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquellas constituyan ramas de actividad.”

En este caso, en la medida en que los socios de la entidad escindida consultante van a recibir participaciones en cada una de las entidades beneficiarias de la escisión de manera proporcional a su participación en aquella, la aplicación del régimen fiscal especial no requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad. Por tanto, al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 76.2.1º.a) de la LIS, la operación descrita, en principio, podría acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII del mismo texto legal.

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 evitar fuertes los conflictos que comporta el mantenimiento de una sociedad compartida en un caso de divorcio, y permitir a su vez la dirección y gestión diferenciada para ambos socios. Estos motivos pueden considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

No obstante, en el escrito de consulta se señala que con posterioridad a la operación de escisión se podría proceder a realización una reducción de capital en cada sociedad dando lugar a la salida del otro socio en cada sociedad, rompiendo así la regla de proporcionalidad establecida en el artículo 76.2.2º.a), transcrito supra. Ambas operaciones concatenadas producirían el mismo efecto práctico que hubiera resultado de realizar una escisión total, sin atribución proporcional a sus socios de las participaciones en las entidades beneficiarias de la escisión, en la que el patrimonio segregado y transmitido a las entidades beneficiarias de la escisión no constituye una rama de actividad ni cumple los requisitos previstos en el artículo 76.2.1º.a), en cuyo caso, a la operación de escisión total, seguida de una reducción de capital con salida de los socios, no le resultaría de aplicación el régimen fiscal especial por cuanto no se trataría de una operación de reestructuración sino una operación tendente a facilitar la separación de socios en alguna de las entidades beneficiarias.

Finalmente, se plantea la posibilidad de realizar una operación de escisión total subjetiva creando dos lotes diferenciados donde cada socio pasaría a ostentar el 100% del capital social de cada sociedad, mediante la disolución del régimen económico matrimonial de separación de bienes.

En el caso concreto planteado de conformidad con los artículos 76.2.1ª) y 76.2.2ª anteriormente reproducidos, por cuanto los socios de la entidad escindida si se realizase una operación de escisión total no proporcional recibirían participaciones de las sociedades beneficiarias de la escisión en proporción distinta a la existente en aquélla, la operación se calificaría como escisión total no proporcional. En este caso se exige en el ámbito fiscal que los patrimonios escindidos configuren cada uno de ellos por sí mismos una rama de actividad.

En este sentido, el artículo 76.4 de la LIS establece que:

“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.”

De los datos aportados en el escrito de consulta se desprende que la entidad consultante no desarrolla dos ramas de actividad diferenciadas, sino que realiza una única actividad de arrendamiento de inmuebles.

En consecuencia, esto impediría la aplicación del régimen fiscal especial al no cumplir los requisitos establecidos en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En relación a la operación consultada, debe indicarse que, con carácter general, el artículo 37.1.e) 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 del 29 de noviembre) –en adelante LIRPF– dispone respecto a las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por los socios personas físicas en la escisión de sociedades, lo siguiente:

“e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.”

Las ganancias o pérdidas patrimoniales así obtenidas se integrarán en la base imponible del ahorro (artículo 49 de la LIRPF).

Expuesto el tratamiento general de las ganancias y pérdidas patrimoniales correspondientes al socio persona física en la escisión, debe indicarse la posible aplicación a la escisión consultada del referido régimen especial, estableciendo en ese sentido el apartado 3 del citado artículo 37 de la LIRPF, 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 tratarse de una escisión global, el artículo 76 de la LIS no exige que cada una de las ramas en que se escinde la sociedad constituyan ramas de actividad, siempre que la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de las entidades adquirentes sea proporcional a su participación en la sociedad escindida, por lo que el referido régimen especial, en principio, podría resultar de aplicación a los socios personas físicas en caso de cumplimiento del resto de requisitos establecidos en el capítulo VII del título VII de la LIS. Debe tenerse en cuenta asimismo que las entidades beneficiarias de la escisión pueden ser de nueva creación o sociedades existentes y en este último caso pueden estar participadas por los socios de la sociedad escindida.

En caso de resultar aplicable el referido régimen especial, los socios no deberán integrar renta alguna en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la escisión, y las participaciones recibidas como consecuencia de dicha operación conservarán a efectos fiscales las fechas de adquisición y los valores que tenían las participaciones correspondientes a la sociedad escindida (minorados en su caso por el metálico recibido).

La distribución del valor de adquisición de las acciones de la sociedad escindida entre las acciones o participaciones correspondientes a cada una de las sociedades beneficiarias de la

escisión, deberá realizarse en proporción al valor de mercado que corresponda a cada una de las dos ramas patrimoniales en el momento de la escisión.

Por último, debe aclararse que no resultará de aplicación a la escisión lo previsto en el artículo 33.2 de la LIRPF relativo a la disolución de comunidades de bienes, al no pertenecer a los excónyuges los inmuebles que la sociedad consultante pretende atribuir a las sociedades beneficiarias de la escisión.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º, 21, y 45.I.B) 10 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993), que determinan lo siguiente:

Artículo 19 del TRLITPAJD, apartados 1.1º y 2.1º:

“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”.

El artículo 21 del mismo texto determina que “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.”. (La referencia a los artículos citados se debe hoy entender hecha al artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, B.O.E. de 28 de noviembre, por la que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades).

Y, por último, el apartado 10 del artículo 45.I.B) del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes operaciones:

“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”.

Conforme a la normativa expuesta, y dado que la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración, dicha calificación conlleva, a efectos del ITP y AJD, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, 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 complementa 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 texto refundido, anteriormente transcrito.

En caso de llevarse a cabo una escisión subjetiva, creando dos lotes diferenciados que se aportarían a dos sociedades, pasando a ostentar cada socio el 100% de cada una de las sociedades, dicha operación constituiría hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, que, en tanto, tuviese la calificación de operación de reestructuración, tributaria en igual forma que la ya expuesta en el apartado anterior de esta contestación, sin que pudiera entenderse que se trata de la disolución del régimen matrimonial de separación de bienes, dado que, en el supuesto que se examina, los cónyuges, según se manifiesta en el escrito de consulta, no estaban en régimen de separación de bienes sino divorciados y, por otro lado, el régimen de separación de bienes no supone ningún tipo de comunidad entre los cónyuges.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA.

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 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 en la operación de escisión planteada concurren las circunstancias señaladas en la disposición adicional segunda de la LIS.

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

Por otro lado, y respondiendo a la última cuestión planteada, el segundo párrafo del apartado 3 del citado artículo 104 del TRLRHL establece que:

“Tampoco se producirá la sujeción al impuesto en los supuestos de transmisiones de bienes inmuebles entre cónyuges o a favor de los hijos, como consecuencia del cumplimiento de sentencias en los casos de nulidad, separación o divorcio matrimonial, sea cual sea el régimen económico matrimonial.”.

De lo que se extrae, que la transmisión que se produzca como consecuencia de la ejecución de una sentencia de divorcio, es decir, en cumplimiento de lo acordado por el juez en un proceso de dicha naturaleza, no está sujeta al IIVTNU.

Por último cabe señalar a efectos de futuras transmisiones, que en el supuesto de que las transmisiones de los inmuebles que han sido objeto de la presente consulta no se encuentren sujetas al IIVTNU, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU habrá que tener en cuenta que el período de generación del incremento de valor del terreno de naturaleza urbana puesto de manifiesto en esas transmisiones, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del bien inmueble que haya estado sujeta al IIVTNU.

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.

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.