

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA **V1086-18**

ORGANO SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

FECHA-SALIDA 26/04/2018

NORMATIVA LIRPF, Ley 35/2006, artículos 28 y 33 a 37.

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es nuda propietaria de un local de negocio en el que, desde hace más de diez años, desarrolla una actividad de venta de mobiliario. Es intención de la consultante constituir una sociedad mercantil y aportar a la misma todos los elementos patrimoniales que integran la actividad.

CUESTION-PLANTEADA Si una vez fallecida la usufructuaria del local y consolidado el dominio, sería necesario el transcurso del plazo de tres años para considerar el inmueble afecto a la actividad a los efectos de la posterior aportación a la sociedad.

CONTESTACION-COMPLETA La aportación de un inmueble por parte de una persona física a la constitución de una sociedad supondrá una alteración en la composición de su patrimonio que determinará la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial. El artículo 33.1 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, define las ganancias y pérdidas patrimoniales como “las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

El hecho de que se trate de un inmueble afecto a una actividad económica desarrollada por el contribuyente no impedirá dicha calificación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28.2 de la Ley del Impuesto, donde se establece que “para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo”.

Para cuantificar el importe de esta ganancia o pérdida patrimonial hay que acudir a los artículos 34 y siguientes de la LIRPF. El artículo 35 recoge la norma general, estableciendo que en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, vendrá determinada por la diferencia entre los valores de transmisión y de adquisición. No obstante, el artículo 37 recoge una serie de normas específicas de valoración entre las que se encuentra, en la letra d) de su apartado 1, la relativa a las aportaciones no dinerarias a sociedades. Dispone dicha letra que en estos supuestos, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien aportado y la cantidad mayor de las siguientes:

- 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.
- El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o en el inmediato anterior.
- 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, frente al régimen general antes expuesto de las ganancias patrimoniales derivadas de aportaciones no dinerarias a sociedades, el apartado 3 del citado 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 resultar aplicable el 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 esa transmisión, y las participaciones recibidas como consecuencia de dicha aportación conservarán a efectos fiscales los valores y fechas de adquisición que tenían los inmuebles aportados.

Por su parte, 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 el inmueble a aportar debe estar afecto a la actividad económica durante al menos tres años antes de su aportación a la sociedad.

En el caso planteado, sobre dicho inmueble la consultante posee la nuda propiedad mientras que el usufructo corresponde a su tía. Al respecto, se debe señalar que el derecho real de usufructo, derecho limitativo del de propiedad de duración temporal, confiere a su titular la facultad de uso y aprovechamiento exclusivo del bien ajeno sobre el que recae. Su régimen común, el aplicable salvo pacto o disposición en sentido contrario, de las que no se da noticia en el texto de la consulta, supone que "el usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia", (artículo 467 del Código Civil), y que "el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles de los bienes usufructuados" (artículo 471 también del Código Civil). Por tanto, una vez separado el derecho de uso del de propiedad, resulta que tan solo el usufructuario está en disposición de realizar cualquier tipo de aprovechamiento del inmueble. Es decir, el titular del derecho de usufructo podrá utilizarlo por sí mismo, o ceder el uso del que dispone (mediante cualquier contrato de cesión del mismo) para que sea un tercero quien realice, en su caso, una actividad económica, siendo este el supuesto que se da en la consultante al ser ella la que desarrolla su actividad económica en dicho inmueble.

No obstante, y a pesar de que la consultante está desarrollando su actividad económica en el inmueble por la cesión del uso que le está realizando el usufructuario del mismo, la nuda propiedad es un derecho que temporalmente no permite la explotación directa del bien, ya que hasta la extinción del usufructo todas las facultades de uso de las fincas están en manos del usufructuario. Por tanto, la nuda propiedad de la finca no puede considerarse afecta a la explotación económica de la consultante al carecer por completo de facultades o utilidades que son necesarias para dicha actividad, como exige la propia LIRPF, en su artículo 29.1, para considerar que un elemento patrimonial está afecto a una actividad económica.

Como consecuencia de lo anterior, una vez consolidado el pleno dominio del inmueble a raíz de la muerte del usufructuario del mismo, será necesario el transcurso del plazo de tres años desde que se produzca el fallecimiento para considerar que el inmueble aportado a la sociedad se encuentra afecto a la actividad económica.

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.