

NUM-CONSULTA V1192-15

ORGANO °SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 15/04/2015

NORMATIVA L24/1988, art. 108
TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 7-1 y 5

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante, en adelante SA, tiene como actividad principal la construcción, promoción y compraventa inmobiliaria, encontrándose actualmente en situación de concurso de acreedores. Dicha sociedad, participada al 100% por dos cónyuges y sus hijos, es propietaria del 40% de capital social de otra empresa, SB, cuyo activo está constituido mayoritariamente por bienes inmuebles y cuya actividad principal es la gestión de los mismos, así como diversas actividades relacionadas con la promoción, arrendamiento, rehabilitación... de los citados inmuebles. El 60% restante pertenece a tres entidades, SD (25%), SE (25%) y SF (10%), cuyos socios son primos y sobrinos de los socios de SA.

En este momento SA se plantea transmitir la totalidad de las participaciones que posee en SB (el 40%), a una nueva entidad, SC, participada al 100% por los socios de SA.

CUESTION-PLANTEADA 1.- Si la transmisión de las citadas participaciones sociales está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de acuerdo con el artículo 108.1 de la Ley del Mercado de Valores.

2.- Si se entiende que las sociedades participantes en la operación descrita pertenecen a un mismo grupo de sociedad a efectos de la citada exención, ya que ello implica que con la transmisión de participaciones no aumenta el control del grupo de sociedades sobre SB.

3.- Si, en caso de no resultar aplicable la referida exención, la transmisión de las participaciones estaría sujeta al IVA o a TPO y, en tal caso, cuál sería la base imponible.

4.- Si el hecho de que la entidad consultante se encuentre en situación de concurso de acreedores incide de alguna en la tributación de la operación descrita.

CONTESTACION-COMPLETA La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (BOE de 30 de octubre de 2012) ha modificado sustancialmente el contenido del artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (BOE de 29 de julio de 1988) –en adelante, LMV–, que ha quedado redactado en los siguientes términos:

«Artículo 108.

1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

3. En los supuestos en que la transmisión de valores quede sujeta a los impuestos citados sin exención, según lo previsto en el apartado 2 anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

1.^a Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración tributaria a requerimiento de esta.

2.^a Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

3.^a En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido en las letras a) o b) del apartado anterior. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

4.^a En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2 anterior, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en la letra c) del apartado 2, la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

5.^a En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2 anterior, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor real de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:

En los supuestos a los que se refiere la letra a) del apartado 2 anterior, la parte proporcional sobre el valor real de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

En los supuestos a los que se refiere la letra b) del apartado 2 anterior, para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.

En los supuestos a que se refiere la letra c) del apartado 2 anterior, la parte proporcional del valor real de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.»

La nueva redacción del precepto ha entrado en vigor el día 31 de octubre de 2012, por lo que resulta aplicable a todas las transmisiones de valores que se hayan producido a partir de esa fecha.

Conforme al nuevo artículo 108 de la LMV, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

(en lo sucesivo, IVA e ITPAJD):

Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPAJD, según la operación esté sujeta a uno u otro impuesto (apartado 1 del artículo 108, LMV).

Sin embargo, si mediante la transmisión de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, es decir, el pago del IVA o del ITPAJD, entrará en juego la regla especial, conforme a la cual dicha transmisión quedará sujeta al impuesto eludido, y ya no como transmisión de valores, sino como transmisión de inmuebles; lo cual implica que desde ese momento la transmisión de los valores en cuestión se tratará en el impuesto aplicable como transmisión de inmuebles a todos los efectos (párrafo primero del apartado 2 del artículo 108, LMV).

La aplicación de esta regla especial requiere la concurrencia de tres requisitos básicos:

1º. Que se trate de una transmisión de valores realizada en el mercado secundario, lo cual excluye la adquisición de valores de nueva emisión, que se produciría en los mercados primarios.

2º. Que los valores transmitidos no estén admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, lo cual excluye a las transmisiones de valores admitidos a negociación en dicho mercado (sin requisito temporal previo de admisión).

3.º La intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (animus defraudandi).

Ahora bien, la referida pretensión de eludir los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles de la entidad cuyos valores se hayan transmitido constituye una cuestión de hecho, que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable.

No obstante lo anterior, el precepto regula tres supuestos en los que se produce la inversión de la carga de la prueba (párrafos segundo a quinto del apartado 2 del artículo 108, LMV). En estos tres casos –incisos a), b) y c)– [que no tienen carácter exhaustivo, sino meramente enunciativo), la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de los requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto, cuya concurrencia supondrá la presunción de la del requisito subjetivo de la pretensión de elusión y, en consecuencia, la sujeción al gravamen correspondiente sin exención. Ahora bien, a fin de evitar la indefensión del interesado, esta presunción admite la prueba en contrario (presunción “iuris tantum”), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión, si

bien, al tratarse de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori, sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente.

En el supuesto que se examina la operación planteada está constituida por la transmisión por parte de una sociedad, SA, de participaciones de otra sociedad, cuyo activo está constituido mayoritariamente por bienes inmuebles. Dicha transmisión constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y, en consecuencia, no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), de conformidad a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Texto Refundido del aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre)

Artículo 7

“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.
(...)

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas 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 la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Mediante la transmisión de las referidas participaciones la sociedad adquirente no obtiene el control de la entidad, sino tan solo el 40% de las mismas, pero, en cualquier caso, no puede considerarse que el porcentaje que adquiere lo tuviera con anterioridad por pertenecer a un grupo de sociedades, pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 180.3.2º solo se “computarán como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades”, siendo necesario, por tanto, que los titulares de las participaciones sean todos ellos personas jurídicas societarias, a diferencia de lo que sucede en el supuesto planteado, en el que la titularidad común de las participaciones de la entidad transmitente, SA y de la entidad adquirente, SC, recae en personas físicas.

En cuanto a la posible aplicación de la exención prevista en el apartado 1 del artículo 108, hay que tener en cuenta que en el escrito de consulta no se hace

constar mediante que instrumento jurídico se produciría la transmisión de las participaciones, siendo irrelevante que la sociedad transmitente se encuentre en concurso de acreedores.

- Compraventa de valores entre SA y SC
- Aportación por parte de SA en una ampliación de capital realizada por SC
- Escisión financiera

En cualquiera de los tres casos la aplicación de la exención va a depender fundamentalmente de que mediante la transmisiones de los valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, pretensión de elusión que se presume cuando se adquiere el control de una entidad en la que los inmuebles incluidos en su activo no estén afectos a las actividades empresariales de la misma. En caso de que los bienes estuvieren afectos, procedería la aplicación de la exención prevista en el artículo 108.1 de la Ley del Mercado de Valores. Por el contrario, si los bienes no estuvieren afectos a la actividad empresarial de la entidad la transmisión de dichas participaciones tributaría, sin exención por el IVA o el ITPyAJD.

a) En caso de resultar aplicable el ITP y AJD, la base imponible se determinaría conforme a lo dispuesto en la regla 5ª del apartado 3 del artículo 108, anteriormente transcrita,

b) Si procediese la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, la base imponible se determinaría conforme a las reglas generales de dicho impuesto establecidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre). Sin embargo, aun cuando la transmisión de los valores la realiza un sujeto pasivo de IVA, por lo que la misma constituiría, en principio, una operación sujeta a dicho concepto, la aplicación del artículo 108 y su consiguiente tributación como transmisión de bienes inmuebles, puede determinar que, conforme al artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD anteriormente transcrito, en caso de tratarse de transmisiones de bienes exentas o no sujetas a IVA, proceda su tributación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, determinándose la base imponible según lo señalado en el apartado anterior.

Respecto a la posible aplicación de la modalidad de operaciones societarias en los supuestos de aportación no dineraria o de escisión financiera, resulta de aplicación 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:

El artículo 19 del TRLITPAJD dispone lo siguiente en sus 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”.

Y, por último, los apartados 10 y 11 del artículo 45.I.B) del citado texto refundido, declaran 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.

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 tanto, conforme a la normativa expuesta pueden darse dos posibilidades:

Primera: Que la operación planteada tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo de 2004), apartado 1, letra c) de su artículo 83, relativo a las definiciones de las operaciones del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, cuestión sobre la que, por otra parte, no corresponde pronunciarse a esta subdirección.

Dicha calificación conlleva, a efectos del ITPAJD, 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.

Segunda: Que la operación planteada no tenga la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuyo caso no será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 19.2, lo cual no implica la tributación por la modalidad de operaciones societarias, dado que de resultar sujeta la operación

en virtud del apartado 1 del artículo 19 en virtud de la constitución o ampliación de capital que se pudiera producir con ocasión de la fusión, entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

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.