

NUM-CONSULTA V2438-15

ORGANO SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

FECHA-SALIDA 31/07/2015

NORMATIVA TRLITPAJD RDLeg 1/1993 arts. 7, 31-2 y 45-I-B-20

DESCRIPCION-HECHOS La consultante es una entidad de crédito que va a realizar las siguientes operaciones:

1. Constitución de una nueva sociedad aportando determinados inmuebles de todo tipo y varias deudas.
2. Emisión de deuda en forma de valores o mediante préstamos.
3. Compra de acciones propias de la nueva sociedad para amortizarlas.
4. Transmisión de del resto de acciones o participaciones a nuevos inversores terceros -bien directamente o a través de la creación de una "holding".

CUESTION-PLANTEADA Si las operaciones descritas estarían no sujetas o exentas de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

CONTESTACION-COMPLETA La primera cuestión es la relativa a la constitución de una nueva sociedad mediante una aportación no dineraria de bienes y deudas.

Para poder calificar jurídicamente dicha aportación es necesario distinguir entre la aportación de la parte de los inmuebles que da lugar a una contraprestación de participaciones al aportante en el capital de la nueva entidad de aquella otra consistente en la transmisión de la otra parte de dichos inmuebles que se adjudica de forma expresa en pago de la asunción del pago de deudas que la nueva entidad societaria realice.

La anterior distinción deriva de lo dispuesto en el artículo 2.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TR del ITP y AJD) y, según lo que establece el artículo 4 del mismo texto, que dan lugar a que se observen en el mismo documento dos convenciones o acuerdos, el primero referido a una operación societaria de aportación especial y, el segundo, una transmisión de inmuebles a la sociedad.

La primera operación es por tanto un supuesto de los previstos como no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, según determina el artículo 19.2.1º del TR del ITP y AJD, y no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del mismo impuesto ni a la cuota gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados, también, del mismo tributo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 45.I.B).10 de la misma norma reguladora del ITP y AJD.

La segunda convención es una operación sujeta v no

exenta de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, al ser una transmisión de inmuebles.

Las bases imponibles correspondientes a la operación no sujeta será el valor nominal de las participaciones recibidas por la aportación de la parte de los inmuebles correspondiente a ese supuesto –naturalmente al declararse como no sujeta, queda fuera de gravamen- y la de la transmisión patrimonial onerosa el resto del valor de los inmuebles correspondiente a este segundo acuerdo o convención.

En resumen, en esta primera operación, se aportan partes de inmuebles y, además, obligaciones con saldos pendientes de pago, por lo que ha de tenerse en cuenta que, salvo que se considere que se trata de una operación de reestructuración por aportación no dineraria de rama de actividad, toda la aportación no dineraria no corresponde al capital ya que parte de dicha aportación tiene otra contraprestación –la asunción expresa de deudas- que deberá tributar conforme a la verdadera naturaleza jurídica de la operación que se realiza.

En el sentido anterior, en las operaciones en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas–es decir, el importe neto de la aportación– quedará cubierta por la ampliación, pues es ese importe neto el que deberá coincidir con el importe del capital social que se suscribe. Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, pues la sociedad asumirá expresamente el pago de la deuda pendiente de pago, y como tal tendrá la consideración de transmisión patrimonial onerosa, en cuyo caso, y sin perjuicio de que concurriera el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del TRLITPAJD, quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, conforme a lo dispuesto en el apartado 2.A) del precepto señalado.

Distinta contestación habría que dar si la operación que se cita no contuviera más que la aportación de inmuebles en la constitución de una sociedad o en sus posteriores ampliaciones de capital, amortizando posteriormente la aportante las deudas que pudieran estar ligadas a los inmuebles con lo que obtuviera de la venta de las participaciones o mediante cualesquiera otros fondos de la aportante –ingresos propios, endeudamiento de la aportante, ampliación de capital de la aportante, etc.-.

La segunda cuestión que se plantea es la emisión de deuda en forma de valores o mediante préstamos, la emisión de valores para financiarse es una operación sujeta pero

exenta, de acuerdo con lo previsto en el TRLITPAJD. Si se contratarán préstamos para financiar a la nueva sociedad, si son de carácter personal están sujetos pero exentos, si fueran con garantía real, podrían estar sujetos a las cuotas fija y gradual de documentos notariales de actos jurídicos documentados.

La tercera pregunta es sobre las consecuencias fiscales de la compra de sus participaciones de la propia sociedad para amortizarlas. En este caso, la transmisiones de valores están, en principio, exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

No obstante lo anterior, el artículo 108 de la Ley 24/1998, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV), excepciona tal exención en los supuestos de 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.

Para concretar los supuestos en que puede presumirse que se da dicha elusión, el mencionado precepto establece tres supuestos en los siguientes términos:

“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.”

En el caso concreto de esta operación no parece que se den ninguno de los supuestos trascritos, por lo que en principio no sería de aplicación la excepción a la exención de los tributos citados.

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, de ser aplicable, deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo que corresponda. La cuarta y última cuestión se refiere a la transmisión de participaciones de la nueva sociedad a inversores terceros –directamente o a través de la creación de un holding. En este caso, como respecto a la cuestión anterior, en principio, la transmisión de valores está exenta, tanto del IVA, como de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pero podría ser de aplicación la excepción a la exención prevista en el artículo 108 de la LMV, aunque en este supuesto, también parece que no se dan las circunstancias de hecho para presumir la existencia de un caso de ánimo de eludir el pago del tributo que gravase la transmisión de los inmuebles, aunque, como se ha dicho, es una cuestión de hecho, que no puede ser determinada a priori por este Centro Directivo, sino que, de ser aplicable, deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo que corresponda.

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.