

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2568 -16
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	10/06/2016
NORMATIVA	LIS, Ley 27/2014, arts: 9.1, 17, 76.1.a) y 89.2 y 109 y ss
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante es una asociación privada con personalidad jurídica propia y capacidad de obrar, cuyo objeto exclusivo es el fomento y la práctica de la actividad deportiva náutica primordialmente sin ánimo de lucro.</p> <p>Se rigen por la Ley 4/1993, de 20 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, del deporte de la Comunidad, por la Ley Orgánica que regula el derecho de asociación y por sus Estatutos.</p> <p>Los fines de la entidad consultante se centran en la práctica de los deportes náuticos, destacando como principal modalidad deportiva la vela, aunque también se practican otras modalidades como el remo, la pesca, la piragua.</p> <p>La administración del club se desempeña por personas que ejercen su cargo de forma gratuita, sin percibir ningún tipo de retribución por el desempeño del cargo. La entidad cuenta con una amplia plantilla de personal propio y medios materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios suficientes.</p> <p>Se plantea la posibilidad de efectuar una fusión con absorción de otra entidad sin ánimo de lucro de carácter cultural. En virtud de dicha operación pasarán a formar parte de la asociación los activos de la entidad absorbida entre los que se encuentra un inmueble.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Cuál sería la tributación de la operación de fusión a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre el Valor Añadido, 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	<p>El artículo 2 de la Ley 49/2002 considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:</p> <p>“ (...)</p> <p>b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública”.</p> <p>Por su parte, la letra a) del apartado 3 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.</p> <p>En el presente caso, la consultante señala que es una asociación deportiva la cual se rige entre otra normativa, por la Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo reguladora del derecho de asociación. Partimos de la consideración que la asociación consultante no ha sido declarada de utilidad pública, por no le será de aplicación la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de entidades sin fines lucrativos, sin embargo, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS.</p>

Así el artículo 9.3 de la LIS establece:

“(..) Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley:

a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley.”

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el artículo 110 de la LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas:

“(..)

a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. En particular, estarán exentas las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una actividad económica.

(...)

b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.

(...)

2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.”

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante señala que va a proceder a la realización de una operación de fusión en virtud de la cual absorbería a una entidad sin ánimo de lucro, entre los activos que forman parte de dicha fusión, se encuentra un inmueble.

En relación a la operación de fusión planteada, el artículo 17, apartados 4 y 5, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

(...)

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

(...)

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

(..)

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley.

5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

(...)

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.”

Con arreglo a lo anterior, la operación de fusión planteada, deberá valorarse en los términos establecidos en el artículo 17 de la LIS, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, cuestión sobre la que nada dice el consultante. A su vez, se aplicarán las especificidades previstas en el capítulo XIV del título VII de la LIS.

En el caso de aplicar el citado régimen especial previsto en la LIS, En primer lugar, hay que señalar que el artículo 76.6 establece:

“El régimen tributario previsto en este capítulo será igualmente aplicable a las operaciones en las que intervengan contribuyentes de este impuesto que no tengan la forma jurídica de sociedad mercantil, siempre que produzcan resultados equivalentes a los derivados de las operaciones mencionadas en los apartados anteriores.”

Al respecto, el reproducido artículo 76.1 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, establece que:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad 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, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen condiciones y requisitos para la realización de una operación de fusión.

Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1.a) de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del Título VII de la mencionada Ley, en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo.

Por otra parte, el artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, regula el régimen de las rentas derivadas de la transmisión, en concreto señala:

“1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en el situados.(..).”

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 no se especifica ningún motivo por el cual la entidad se podría acoger a este régimen fiscal especial, si bien, en la medida en que la operación señalada no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, se considerará económicamente válida a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), dispone que:

“Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”

El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce “con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.”

Por otra parte, el artículo 5 de la Ley del Impuesto señala que:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

(...).”

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las asociaciones y otras entidades sin ánimo de lucro que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

De lo anterior se deriva que la asociación consultante tiene la consideración de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto con independencia de los fines o resultados perseguidos en su actividad.

No obstante, el artículo 20, apartado uno, número 13º, de la Ley del Impuesto, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

“13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la

prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

- a) Entidades de derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos.”.

El citado supuesto de exención se corresponde con la letra m) del artículo 132.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, dicho precepto dispone que los Estados miembros eximirán determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin de lucro, a las personas que practiquen el deporte o la educación física.

De acuerdo con asentada doctrina de este Centro directivo la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992 a los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1º Que las operaciones, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, tengan la consideración de prestaciones de servicios, no resultando de aplicación, por lo tanto, a las operaciones que deban calificarse como entrega de bienes.

2º Que tales prestaciones de servicios estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física.

El requisito de que los destinatarios de los servicios prestados sean personas físicas que practiquen el deporte o la educación física se entiende cumplido aunque el prestador de los servicios facture el importe de los mismos con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que practiquen el deporte o la educación física (por ejemplo, un club deportivo, un ayuntamiento, etc.), siempre que estas últimas sean destinatarias materiales y efectivas de los servicios prestados.

3º Que dichos servicios sean prestados por las personas o entidades referidas en los apartados a) a e) del artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992.

En cuanto a este último requisito, el artículo 20.Tres de la misma Ley 37/1992 señala que a efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

“1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado Uno, números 8.º y 13.º, de este artículo.

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de dicha calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las

condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención.

Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso.”.

Por tanto la asociación consultante estará, en principio, entre las señaladas en el anterior precepto, realizando operaciones sujetas y exentas al Impuesto, junto con otras operaciones sujetas y no exentas al mismo.

Por su parte, y en lo que se refiere al contenido de la consulta, el artículo 7. 1º de la Ley 37/1992, dispone que, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, lo siguiente:

“No estarán sujetas al Impuesto:

1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.”.

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 como establece la exposición de motivos de la Ley 28/2014 citada, “clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial o profesional incorporando, a tal efecto la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de que se trate de la transmisión de una empresa o de una parte de la misma.”.

Dicha jurisprudencia viene establecida fundamentalmente por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

- los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente

- que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional;

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos por la sociedad absorbida sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta no es posible determinar si lo que se va a transmitir constituye una unidad económica autónoma, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente, en cuyo caso la mencionada transmisión estaría no sujeta al Impuesto, según determina el artículo 7.1º de la Ley del Impuesto, antes reseñada.

En caso contrario, si lo que se transmite es un conjunto de bienes y derechos, que no constituyen una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación y tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar dicho elemento de forma independiente según las normas del Impuesto que le sean aplicables.

Por otra parte, en la medida que va a ser objeto de transmisión un bien inmueble que constituye una edificación pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley, que dispone que estarán exentas del Impuesto "las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

(...)"

De acuerdo con lo anterior, la transmisión del inmueble objeto de consulta quedará sujeta al Impuesto y, en su caso, exenta según las condiciones de su transmisión en los términos previstos en el artículo 20.uno.22º de la Ley del Impuesto. Del escrito de consulta parece deducirse que se trata de segundas entregas de edificaciones por lo que, en tal caso, su transmisión quedaría sujeta y exenta del Impuesto.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, según el cual:

"Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción."

Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone:

"Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...)"

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 19.1.1.º, 21, y 45.I.B) 10 y 11 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.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL 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.”

Asimismo, la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, señala en su artículo 17 en relación con la disolución de las asociaciones lo siguiente:

“1. Las asociaciones se disolverán por las causas previstas en los Estatutos y, en su defecto, por la voluntad de los asociados expresada en Asamblea General convocada al efecto, así como por las causas determinadas en el artículo 39 del Código Civil y por sentencia judicial firme.

2. En todos los supuestos de disolución deberá darse al patrimonio el destino previsto en los Estatutos.”

Regulándose a continuación en el artículo 18 de la citada Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo, la liquidación de las mismas.

De los términos expuestos por la consultante en su escrito se desprende que la disolución de la entidad cultural no implicará la liquidación de la misma, resultándole de aplicación, en su caso, y de acuerdo con lo que dispone el apartado 6 del artículo 76 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la disposición adicional segunda de la citada LIS, que regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, la cual dispone 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 fusión descrita por la consultante, 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 de la transmisión del terreno de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la sociedad absorbida, de acuerdo con lo establecido en el artículo 106 del TRLRHL.

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.