

NUM-CONSULTA	V4626-16
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	02/11/2016
NORMATIVA	TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art . 6, 19, 23, 25 y 26
DESCRIPCION-HECHOS	<p>El consultante es socio mayoritario de una entidad constituida conforme a las leyes de las Islas Vírgenes Británicas. Dicha sociedad es socia mayoritaria de una entidad española cuyo activo está compuesto en mas del 50 por 100 por un inmueble situado en España. El consultante pretende disolver la sociedad de las Islas Vírgenes adjudicándose la mayoría de las participaciones sociales de la sociedad española, que no ha desarrollado actividad económica.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Si se devenga el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la disolución de la sociedad de las Islas Vírgenes.</p> <p>Si se devenga el ITPAJD en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas al recibir acciones de una sociedad cuyo activo principal radica en un bien inmueble situado en España.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 6 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), establece que:</p>

“1. El Impuesto se exigirá:

(...)

B) Por las operaciones societarias realizadas por entidades en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que tengan en España la sede de dirección efectiva, entendiéndose como tal el lugar donde esté centralizada de hecho la gestión administrativa y la dirección de los negocios.

b) Que tengan en España su domicilio social, siempre que la sede de dirección efectiva no se encuentre situada en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, dicho Estado no grave la operación societaria con un impuesto similar.

c) Que realicen en España operaciones de su tráfico, cuando su sede de dirección efectiva y su domicilio social no se encuentren situados en un Estado miembro de la Comunidad Económica Europea o, estándolo, estos Estados no graven la operación societaria con un impuesto similar.

C) Por los actos jurídicos documentados que se formalicen en territorio nacional y por los que habiéndose formalizado en el extranjero surtan cualquier efecto, jurídico o económico, en España.”

El artículo 19 del TRLITPAJD establece que:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.”

Estableciendo el artículo 23 del mismo texto

legal que:

“Estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario:

(...)

b) En la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos.”

A su vez, el apartado 4 del artículo 25 del TRLITPAJD recoge que:

“4. En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.”

Estableciendo el artículo 26 del mismo texto legal que:

“La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.”

Por otra parte, el artículo 31.2 del TRLITPAJD establece que:

“2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de

gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

Por lo tanto, vista la normativa anterior, si la sociedad de las Islas Vírgenes ha realizado operaciones de su tráfico en España será exigible el impuesto por la modalidad de operaciones societarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1.B) c), anteriormente transcrito, y la disolución de la sociedad deberá tributar conforme a lo dispuesto en los artículos 19.1, 23. b), 25.4 y 26 del TRITPAJD. Ahora bien, la simple disolución de una sociedad de las Islas Vírgenes Británicas que en su activo tiene acciones de una entidad española que posee un inmueble situado en España no implica por sí misma que la sociedad haya realizado operaciones de tráfico en España, ya que dicha sociedad se tendrá que disolver de acuerdo con las leyes de su país; solamente en el caso de que la sociedad haya realizado efectivamente operaciones de su tráfico en España, la disolución de la misma tributará por el concepto de operaciones societarias; si la sociedad no ha

realizado operaciones de su tráfico en España, la disolución de la sociedad quedará fuera del ámbito de aplicación del impuesto en la modalidad de operaciones societarias, y, en ese caso, a la escritura que recoja la entrega de acciones de una empresa que posee un inmueble situado en España, no inscribible en un registro público español, no le resultará de aplicación la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable del Documento Notarial.

Respecto a la segunda cuestión planteada, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (en adelante LMV), que recoge el contenido del artículo 108 de la anterior Ley de Mercado de Valores, Ley 24/1988, de 28 de julio, estableciendo lo siguiente:

#### Artículo 314

“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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> 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.<sup>a</sup> En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, que tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del mismo, 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 el apartado 2.c) (letra c) del apartado 2 anterior), 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.<sup>a</sup> 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 el apartado 2.a), (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 el apartado 2.b), (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 el apartado 2.c), (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.”

Conforme al precepto anteriormente transcrito, 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 314, 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 314, 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).

3º. 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*), lo que 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.

En cuanto a la posible aplicación del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, éste queda excluido en tanto que la operación planteada, al constituir una operación societaria, no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

CONCLUSIONES: Primera: Si la sociedad de las Islas Vírgenes ha realizado operaciones de su tráfico en España será exigible el impuesto por la modalidad de operaciones societarias en virtud de lo dispuesto en el artículo 6.1.B) c), y la disolución de la sociedad deberá tributar conforme a lo dispuesto en los artículos 19.1, 23. b), 25.4 y 26 del TRLITPAJD. Ahora bien, la simple disolución de una sociedad de las Islas Vírgenes que es socia mayoritaria de una entidad española que posee un inmueble situado en España no implica por sí misma que la sociedad haya realizado operaciones de tráfico en España, ya que dicha sociedad se tendrá que disolver de acuerdo con las leyes de su país; solamente en el caso de que la sociedad haya realizado efectivamente operaciones de su tráfico en España, la disolución de la misma tributará por el concepto de operaciones societarias; si la sociedad no ha realizado operaciones de su tráfico en España, la

disolución de la sociedad quedará fuera del ámbito de aplicación del impuesto en la modalidad de operaciones societarias, y a la escritura que recoja la entrega de acciones de una empresa que posee un inmueble situado en España, no inscribible en un registro público español, no le resultará de aplicación la modalidad de actos jurídicos documentados, cuota variable del Documento Notarial.

Segundo: En cuanto a la posible aplicación del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, éste queda excluido en tanto que la operación planteada no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

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.