

D.G.T.

Nº Consulta: V3121-18

Tributación en ITPJAD de la aportación de los activos inmobiliarios junto al contrato de gestión.

Fecha: 3 de diciembre de 2018

Arts. 19 y 45.I.B.10 y 11 T.R.L.I.T.P.A.J.D. (RDLeg. 1/1993)

Art. 314 LMV

DESCRIPCIÓN DE HECHOS

BS es un banco cuyo propósito principal es el desarrollo de una actividad financiera y bancaria que, asimismo, desarrolla, junto con numerosas filiales, una actividad inmobiliaria en relación con inmuebles procedentes de ejecución de préstamos hipotecarios y/o daciones en pago. El Banco, inmerso en un proceso de reestructuración bancaria, ha suscrito con la entidad consultante un contrato de coinversión (joint venture) para la explotación conjunta del negocio inmobiliario, en el que el Banco tendrá una participación del 20% y el restante 80% será adquirido por el Coinversor.

Como consecuencia de dicho acuerdo el Banco y sus filiales aportarán los activos inmobiliarios al capital y/o fondos propios de varias entidades, considerándose dichas aportaciones como aportaciones de rama de actividad a efectos del IVA.

Con posterioridad a la aportación, el Banco y el Coinversor transmitirán toda su participación en las sociedades inmobiliarias a una entidad conjunta que actuará como Sociedad de Coinversión. Tanto el Banco como el Coinversor optarán por no sujetar la aportación al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, y canje de valores del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.

CUESTION PLANTEADA

Confirmación de que la aportación de los activos inmobiliarios junto al contrato de gestión, incluyendo tanto la ampliación de capital como la aportación a la cuenta 118, no tributaria por ninguna de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Confirmación de que a las transmisiones de participaciones de las sociedades inmobiliarias realizadas al amparo de la operación planteada, tanto en caso de venta directa a la sociedad de Coinversión como en caso de aportación a su capital social o fondos propios, les es de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores.

CONTESTACION

Aplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD)

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 19.1.1º, 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. 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

podiera 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.

Aplicación del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores

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), siguiente:

Artículo 314

Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

“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.

(...).”

Conforme al precepto anteriormente transcrito, las transmisiones de valores tendrán el siguiente tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y en el ITPyAJD:

- Como regla general, la transmisión de valores está exenta tanto del IVA como del ITPyAJD, 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).

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*), 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.

www.gacetafiscal.com

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 314, 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 contribuyente, 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.

Como conclusión de lo expuesto, cabe indicar, en síntesis, que si la transmisión de valores a calificar no se realiza con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITPAJD al que estaría sujeta la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representen dichos valores (cuya prueba corresponde a la Administración tributaria), no se incurre en los supuestos de presunción del ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente (cuya prueba en contrario corresponde al contribuyente), y no resultará aplicable la excepción a la exención del impuesto al que esté sujeta la transmisión de valores y, en consecuencia, no se tributará por aquel.

En el supuesto planteado, tratándose de bienes afectos, no concurren los requisitos exigidos en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos –a), b) c)– de dicho apartado, conforme a la información proporcionada por la consultante y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, por lo que, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta.

Todo ello, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

CONCLUSION

1. Si la operación planteada tuviera la consideración de operación de reestructuración conforme a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dicha calificación conlleva la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD dicho impuesto, siendo de aplicación la exención de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, prevista en el artículo 45.I.B) 10 del texto refundido del referido impuesto. Si la operación no tuviera dicha consideración quedaría sujeta a la modalidad de operación societarias, pero exenta de la misma en virtud de la exención prevista en el artículo 45.I.B) 11 del citado cuerpo legal.

www.gacetafiscal.com

2 En cuanto al artículo 314 de la Ley de Mercado de Valores, en principio no será de aplicación la excepción a la exención prevista en dicho apartado y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores objeto de consulta se haya pretendido eludir el pago de los citados impuestos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan dichos valores, cuestión de hecho sobre la que, como se ha indicado anteriormente, este Centro Directivo no puede pronunciarse a priori, pudiendo ser objeto de comprobación por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes.

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.