

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC036488

DGT: 09-12-2004

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0393/2004

SUMARIO:

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Normas específicas. Aportaciones no dinerarias a sociedades.

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Aportaciones no dinerarias. *Aportación de inmueble en usufructo.* Tan solo el usufructuario está en disposición de realizar cualquier tipo de aprovechamiento de las fincas, incluido, por supuesto, el aprovechamiento mediante una explotación agrícola. Así, si coinciden en él tanto la titularidad jurídica del inmueble como de la actividad -él es el cultivador-, la aportación del usufructo cumplirá los requisitos para la aplicación del régimen especial. *Aportación de inmueble en nuda propiedad.* No puede decirse lo mismo del nudo propietario, ya que él no es el titular de la explotación económica realizada sobre la finca; por otro lado, la nuda propiedad es un derecho que temporalmente no permite la explotación directa del bien, ya que hasta la extinción del usufructo todas las facultades de uso de las fincas están en manos del usufructuario.

PRECEPTOS:

RDLeg. 3/2004 (TR Ley IRPF), art. 27.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 94 y 96.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es usufructuario vitalicio de una finca rústica, que explota agrícolamente, siendo sus nueve hijos nudos propietarios de la misma.

Cuestión planteada:

El usufructuario y los nudos propietarios se están planteando la posibilidad de aportar sus respectivos derechos, a una sociedad de responsabilidad limitada, sobre cuyas participaciones se mantendría la situación de usufructo hoy existente, pensando en la unidad de la explotación económica en un futuro. La contabilidad de la explotación se lleva de acuerdo con el Código de Comercio.

Contestación:

Se plantea si sería aplicable tanto al usufructuario cultivador como a los nudos propietarios el artículo 94 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, supuesto que se cumplan los restantes requisitos establecidos en las letras a), b) y c) del apartado 1 de dicho artículo.

Si se aportaran todos los elementos afectos a la explotación agrícola, sería aplicable tanto al usufructuario cultivador como a los nudos propietarios el apartado 2 del artículo 94 de la misma Ley.

El capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Al respecto, el artículo 94.1 del TRLIS (antiguo artículo 108.1 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades) establece:

«1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo, de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por 100.

(...)

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos esté afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.»

Por otra parte, el apartado 2 del mencionado artículo 94 establece:

«2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.»

La aplicación del régimen especial exige que, una vez realizada la aportación, las personas físicas aportantes participen en los fondos propios de la entidad que la recibe en, al menos, un 5 por 100 cada uno de ellos, siempre que dicha entidad receptora sea residente en territorio español o realice en el mismo actividades por medio de un establecimiento permanente.

Asimismo, en el caso de aportación de elementos distintos de acciones por parte de personas físicas, los elementos aportados deben estar afectos a actividades económicas desarrolladas por las personas físicas aportantes, siempre que se lleve la contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio.

En el caso planteado, en el que los elementos patrimoniales aportados son dos derechos reales, el usufructo y la nuda propiedad, que recaen sobre el mismo bien, una finca rústica afecta a la realización de una explotación agrícola ya sea de forma aislada o como parte de una rama de actividad, habrá que analizar por separado la situación de los aportantes de ambos tipos de derechos.

El derecho real de usufructo, derecho limitativo del de propiedad de duración temporal, confiere a su titular la facultad de uso y aprovechamiento exclusivo del bien ajeno sobre el que recae. Su régimen común, el aplicable salvo pacto o disposición en sentido contrario, de las que no se da noticia en el texto de la consulta, supone que «el usufructo da derecho a disfrutar los bienes ajenos con la obligación de conservar su forma y sustancia», (artículo 467 del Código Civil), y que «el usufructuario tendrá derecho a percibir todos los frutos naturales, industriales y civiles de los bienes usufructuados» (artículo 471 también del Código Civil). Por tanto, una vez separado el derecho de uso del de propiedad, en este caso en unas fincas rústicas, resulta que tan solo el usufructuario está en disposición de realizar cualquier tipo de aprovechamiento de ellas, incluido, por supuesto, el aprovechamiento mediante una explotación agrícola.

El titular del derecho de usufructo podrá utilizarlo para realizar por sí mismo la explotación agrícola, asumiendo la titularidad de ella, o ceder el uso del que dispone (mediante cualquier contrato de cesión del mismo) para que sea un tercero quien realice dicha actividad económica. En el primer caso, si utiliza su derecho para realizar una explotación agrícola en la finca sobre la que recae asumiendo por cuenta propia la ordenación de factores productivos necesaria para ello, indiscutiblemente su derecho de usufructo será un elemento patrimonial afecto a la actividad económica realizada.

Esto es lo que parece haber ocurrido en el caso consultado, ya que en el escrito de consulta se refiere al usufructuario «cultivador» «que explota agrícolamente» la finca.

Por tanto, hay que concluir que si el usufructuario es titular de la explotación agrícola realizada en la finca rústica sobre la que recae su derecho de usufructo, la aportación del mismo sobre la que se consulta cumplirá las condiciones del artículo 94.1 del TRLIS, ya que se manifiesta que se cumplen el resto de requisitos exigidos en dicho artículo y que la explotación se lleva de acuerdo con el Código de Comercio.

Sin embargo no podrá decirse lo mismo de la aportación de los derechos de nuda propiedad. En primer lugar porque, tal y como se ha expuesto, ellos no serían titulares de la explotación económica realizada en la finca rústica sobre las que recae su derecho de nuda propiedad ya que no se han imputado los rendimientos procedentes de ellas.

En segundo lugar porque el derecho del que disponen, la nuda propiedad, es un derecho que temporalmente no permite la explotación directa del bien, ya que hasta la extinción del usufructo todas las facultades de uso de las fincas están en manos del usufructuario. Por tanto, la nuda propiedad de la finca no podrá considerarse afecta a la explotación económica de ella al carecer por completo de facultades o utilidades que son necesarias para dicha actividad, como exige el propio Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que

se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (TRLIRPF), en su artículo 27.1, para considerar que un elemento patrimonial está afecto a una actividad económica.

Como consecuencia de lo anterior, la aportación no dineraria efectuada por quienes entregan a la sociedad su derecho de nuda propiedad dará lugar a la obtención de una ganancia o pérdida patrimonial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otra parte, a los efectos de la aplicación de dicho régimen fiscal a la operación planteada por el usufructuario, debe tenerse en consideración lo establecido en el artículo 96.2 del TRLIS, 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 operaciones de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canje de valores que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. 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 caso planteado, la información facilitada por el consultante no permite determinar cual es el objetivo o la finalidad económica de la aportación no dineraria, por lo que no puede emitirse un juicio sobre el acomodo de la misma al precepto transcrito.