

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051035

DGT: 14-04-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1077/2014

SUMARIO:

La entidad se encuentra participada al 100 por cien por un ayuntamiento. El ayuntamiento realiza una cesión gratuita de participaciones de aguas correspondientes a dos comunidades de aguas.

IS. Base imponible. Ingresos computables. La operación consistente en la cesión de un terreno que un organismo público realiza a una empresa pública con unos fines de naturaleza pública previamente determinados -promoción de vivienda protegida- no puede calificarse como un negocio jurídico gratuito cuya finalidad sea la de enriquecer al supuesto donatario -empresa pública-, sino cumplir con una función social encomendada por la Ley, como es la de favorecer el acceso a este tipo de viviendas. Por ello, más bien cabría calificar la operación como una mera cesión patrimonial en el ámbito del derecho público, entre un ente local y una empresa pública, que se realiza con el fin de dar cumplimiento a unos objetivos de uso público o interés social señalados en la Ley, y en el que tal cesión se realiza vinculada y condicionada al cumplimiento de la finalidad expuesta. [Vid., Resolución TEAC, de 10 de junio de 2009, RG 2691/ 2008 (NFJ035507)]. La participación en las comunidades de aguas recibidas de forma gratuita parece que no están asociadas a ninguna actividad en particular, sino al conjunto de actividades desarrolladas por la misma, por lo que dichas transferencias tendrían la consideración de aportaciones realizadas por el socio único -Ayuntamiento-. En consecuencia, dicha operación no determinaría ingreso contable y fiscal alguno a los efectos del Impuesto sobre Sociedades de la entidad. [Vid., consulta 8 BOICAC, núm. 77, de 1-03-2009 (NFC032490)].

ITP y AJD. Beneficios fiscales. Operaciones societarias. La operación estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias como aportación de socio que no supone aumento de capital y exenta del mismo en virtud del art. 45.I.B.11 del RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD).

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.3.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 19 y 45.I.B).

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante se encuentra participada al 100% por un ayuntamiento. Con fecha 27/08/2013 el ayuntamiento realiza una cesión gratuita de participaciones de aguas correspondientes a dos comunidades de aguas.

Cuestión planteada:

Si procede liquidar algún tipo de impuesto ante la Agencia Tributaria por parte de la consultante como resultado de la operación efectuada.

Contestación:**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), establece lo siguiente:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

La sociedad consultante es una sociedad mercantil íntegramente participada por un Ayuntamiento. Con fecha 27 de agosto de 2013 recibió, de su socio único, de forma gratuita, participaciones en dos comunidades de aguas.

En este punto es preciso traer a colación el criterio emanado del Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de fecha 10 de junio de 2009 (número de resolución 00/2691/2008), relativa a la cesión gratuita de un terreno por un organismo público a una empresa pública, con arreglo al cual:

“Respecto a este punto debemos remitirnos a la propia calificación de donación y a las precisiones jurisprudenciales al respecto, debiéndose puntualizar que no toda adquisición gratuita procede necesariamente de una donación, ya que lo gratuito es aquello que se obtiene sin contraprestación (“que no cuesta dinero, que se consigue sin pagar”; Dic. Lengua Española). Por su parte, el Código Civil define la donación, como un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra que la acepta, radicando su causa en la mera liberalidad del bienhechor. A tales efectos, tanto el interesado como el acuerdo de liquidación mencionan la Sentencia del Tribunal Supremo que en relación con el concepto de donación afirmaba: «En este sentido ha de partirse de que se está en presencia de una donación con carga modal cuya revocación se pretende por la donante por incumplimiento, por tanto, ante un negocio jurídico cuya causa radica en la mera liberalidad del bienhechor (art. 1274 del Código Civil), o, como dice la doctrina científica, en el propósito del donante de enriquecer al donatario, aceptado por éste. El que la donación imponga una carga al donatario no cambia su naturaleza; no es la contraprestación que ha de satisfacer para lograr su enriquecimiento a modo de sinalagma en los contratos sinalagmáticos, sino una determinación accesoria de la voluntad del donante por la que quiere lograr, además, otra finalidad, pero sin que desaparezca o quede subordinada la del enriquecimiento del donatario, que es la principal y la que constituye el nervio de la causa de la donación.»

Partiendo de dicho concepto, a juicio de este Tribunal, la operación consistente en la cesión de un terreno que un organismo público realiza a una empresa pública con unos fines de naturaleza pública previamente determinados (promoción de Vivienda Protegida) no puede calificarse como un negocio jurídico gratuito cuya finalidad sea la de enriquecer al supuesto donatario (empresa pública), sino cumplir con una función social encomendada por la Ley, como es la de favorecer el acceso a este tipo de viviendas. Por ello, más bien cabría calificar la operación como una mera cesión patrimonial en el ámbito del derecho público, entre un ente local y una empresa pública, que se realiza con el fin de dar cumplimiento a unos objetivos de uso público o interés social señalados en la Ley, y en el que tal cesión se realiza vinculada y condicionada al cumplimiento de la finalidad expuesta.”

En la mencionada resolución el TEAC asimila la cesión gratuita del terreno a una subvención, y por tanto considera que su imputación a resultados debe realizarse con arreglo a la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad que regula la imputación de subvenciones a resultados. Dicho criterio resulta de aplicación en el presente caso.

Contablemente, el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su norma de registro y valoración 18ª, contenida en su segunda parte, establece lo siguiente:

“18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios.

1.1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

(...)

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.”

En desarrollo de lo anterior, la consulta nº 8 del BOICAC nº 77, de marzo de 2009, sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de “interés público o general” a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18ª – subvenciones, donaciones y legados- del PGC, establece que “en cuanto al sentido de la expresión actividades de interés general o público, el PGC 2007 no se está refiriendo de forma genérica a las actividades de las empresas públicas, sino a actividades específicas a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos. Sensu contrario, no deberían recibir el tratamiento contable de subvenciones las aportaciones que efectúa el socio y que no están afectas a la realización de una actividad concreta, por cuanto se debe considerar que, en estos casos, la Administración Pública está actuando únicamente en su condición de socio y no aportaría esa financiación de la misma forma a una empresa privada”. Continúa señalando la citada consulta que “las transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza, no constituyen ingresos, debiendo tratarse como aportaciones del socio”.

En el supuesto concreto planteado, en base a la información facilitada en el escrito de consulta, las participaciones en las comunidades de aguas recibidas de forma gratuita por la consultante parece que no están asociadas a ninguna actividad en particular, sino al conjunto de actividades desarrolladas por la misma, por lo que dichas transferencias tendrían la consideración de aportaciones realizadas por el socio único (Ayuntamiento). En consecuencia, dicha operación no determinaría ingreso contable y fiscal alguno a los efectos del Impuesto sobre Sociedades de la entidad consultante.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El artículo 19 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –en adelante TRLITPAJD- dispone lo siguiente en su apartado 1:

“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.º Las aportaciones que efectúen los socios que no supongan un aumento del capital social.

3.º 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.

(...).”

Asimismo, el artículo 45.I.B) del TRLITPAJD en su apartado 11 establece que estarán exentas del impuesto:

“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 lo tanto la operación descrita en el escrito de la consulta estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la modalidad de operaciones societarias como aportación de socio que no supone aumento de capital y exenta del mismo en virtud del artículo 45.I.B.11 del TRLITPAJD.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.