

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC054808

DGT: 29-06-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2019/2015

**SUMARIO:**

**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Entregas de edificaciones.** Un contribuyente, junto con su esposa e hijos, adquirieron en 2006 y 2007 sendos locales comerciales para destinarlos a alquiler, constituyendo a efectos fiscales una sociedad civil en la que los padres participaban al 30 por ciento cada uno y los hijos al 20 por ciento. En la actualidad se pretende disolver la sociedad proindiviso que existe en dichos locales, adjudicando los mismos a los hijos y pagando al resto de los copropietarios en efectivo. En primer lugar, una sociedad civil constituida en documento privado posteriormente elevado a público tiene personalidad jurídica propia y, en consecuencia, los bienes aportados por los socios a la sociedad son propiedad de la misma, sin que se produzca cotitularidad alguna al no pertenecer los bienes “en proindiviso a varias personas”, sino de forma exclusiva a la sociedad. Por tanto, la inexistencia de un proindiviso sobre los bienes deja sin efecto alguna de las opciones planteadas: la primera, en cuanto se refiere a la disolución de un condominio que no existe; y la segunda porque al pertenecer los bienes a la sociedad, y no a los socios, estos carecen de legitimidad para transmitir su participación en los mismos. Queda, por tanto, por examinar la opción relativa a la disolución de la sociedad, ya sea total o parcial. En lo relativo a la adjudicación a los socios de los locales, por aplicación del art. 8.Dos.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), la adjudicación de los inmuebles por la sociedad a los socios en proporción a su participación tiene la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el art. 4 de la misma Ley, está sujeta al Impuesto, debiendo la sociedad transmitente repercutir sobre los socios la cuota correspondiente si se trata de primeras entregas de edificaciones. Ahora bien, en este caso, los inmuebles fueron adquiridos previamente por la sociedad mercantil por lo que su posterior transmisión constituirá una operación sujeta y exenta del Impuesto sin posibilidad de renuncia a la exención por no tener los adquirentes la condición de empresarios o profesionales. Por último, Los locales adjudicados a los socios tienen la consideración de bienes de inversión, de acuerdo con el art. 108 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), por lo que su transmisión supone la necesidad de regularizar sus deducciones en los términos previstos en el art. 110 del mismo cuerpo legal.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 8, 20, 108 y 110.

Código Civil, arts. 392, 1.062, 1.665, 1.667 y 1.669.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 4, 7, 19, 23, 25, 26 y 31.

Ley 22/2009 (Sistema de financiación de las CC.AA.), arts. 49 y 55.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante, junto con su esposa e hijos, adquirieron en 2006 y 2007 sendos locales comerciales para destinarlos a alquiler, constituyendo a efectos fiscales una sociedad civil en la que los padres participaban al 30% cada uno y los hijos al 20%.

En la actualidad se pretende disolver el proindiviso que existe en dichos locales, adjudicando los mismos a los hijos y pagando al resto de los copropietarios en efectivo.

**Cuestión planteada:**

Tributación de la adjudicación de los locales

**Contestación:**

1.- 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) establece que “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 artículo 5, apartado uno, letra.a), de la misma Ley señala que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales, definidas éstas en el apartado siguiente de dicho precepto como “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, continúa dicho precepto, “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.”.

Como cuestión previa es preciso aclarar la diferencia entre las figuras de la comunidad de bienes y de la sociedad civil.

Conforme al artículo 392 del Código Civil “Hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”. La comunidad de bienes constituye, pues, un supuesto de cotitularidad sobre un derecho, el derecho de propiedad.

Respecto a la sociedad civil, se define en el artículo 1.665 del citado cuerpo legal: “La sociedad es un contrato por el cual dos más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre si las ganancias”.

Por otro lado, los artículos 1.667 y 1.669 disponen lo siguiente:

#### Artículo 1.667

“La sociedad civil se podrá constituir en cualquier forma, salvo que se aportaren a ella bienes inmuebles o derechos reales, en cuyo caso será necesaria la escritura pública”.

#### Artículo 1.669

“No tendrán personalidad jurídica las sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios, y en que cada uno de estos contrate en su propio nombre con los terceros.”

Por tanto, una sociedad civil constituida en documento privado posteriormente elevado a público tiene personalidad jurídica propia y, en consecuencia, los bienes aportados por los socios a la sociedad son propiedad de la misma, sin que se produzca cotitularidad alguna al no pertenecer los bienes “en proindiviso a varias personas”, sino de forma exclusiva a la sociedad.

La inexistencia de un proindiviso sobre los bienes deja sin efecto alguna de las opciones planteadas: la primera, en cuanto se refiere a la disolución de un condominio que no existe; y la segunda porque al pertenecer los bienes a la sociedad, y no a los socios, estos carecen de legitimidad para transmitir su participación en los mismos. Queda, por tanto, por examinar la opción relativa a la disolución de la sociedad, ya sea total o parcial.

De donde se colige que la entidad mercantil consultante tiene la condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto, y por tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios constituirán, en principio, operaciones sujetas al Impuesto.

**2.-** Por lo que se refiere a la adjudicación a los socios de los locales, el artículo 8.Dos.2º de la Ley 37/1992 expresamente otorga la naturaleza de entrega de bienes, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a “las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los -conceptos «actos jurídicos documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.”.

Por aplicación de dicho precepto, la adjudicación de los inmuebles por la sociedad a los socios en proporción a su participación tiene la consideración de entrega de bienes, operación que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 4 de la Ley 37/1992, está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la sociedad transmitente repercutir sobre los socios la cuota correspondiente si se trata de primeras entregas de edificaciones.

**3.-** El artículo 20.Uno.22º A) de la Ley 37/1992 dispone la exención del Impuesto para las siguientes operaciones:

“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.

A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo. No se computarán a estos efectos los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones.

(...)”.

Del escrito de consulta parece deducirse que los inmuebles fueron adquiridos previamente por la sociedad mercantil por lo que su posterior transmisión constituirá una operación sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido sin posibilidad de renuncia a la exención por no tener los adquirentes la condición de empresarios o profesionales.

**4. –** Los locales adjudicados a los socios tienen la consideración de bienes de inversión, de acuerdo con el artículo 108 de la Ley, por lo que su transmisión supone la necesidad de regularizar sus deducciones en los términos previstos en el artículo 110 de la Ley

El citado artículo 110 establece que en los casos de entregas de bienes de inversión durante el período de regularización (9 años siguientes a la adquisición) se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir.

A tal efecto, se aplicarán las siguientes reglas:

1ª. Si la entrega estuviere sujeta al Impuesto y no exenta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

No obstante, no será deducible la diferencia entre la cantidad que resulte de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior y el importe de la cuota devengada por la entrega del bien.

2ª. Si la entrega resultare exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

**5.-** En relación con la tributación de la operación de adjudicación de locales en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se informa lo siguiente:

La adjudicación de bienes a los socios en pago de su haber social puede realizarse:

- Por el valor exacto de la participación que a cada socio corresponda, en cuyo caso no tiene lugar más que la operación societaria de reducción de capital o disolución de sociedad (En el supuesto planteado, aunque en el escrito de consulta se dice que el valor de los locales, al ser distintos, podría coincidir con el porcentaje de participación de cada uno, de las distintas escrituras aportadas no parece que los bienes tengan valores coincidentes).

- Por distinto valor, en más o en menos, del que corresponde a cada socio, por no existir en el patrimonio social bienes que se correspondan exactamente con la participación de cada uno de los interesados. En tal caso el socio o socios a los que se adjudiquen bienes de más deberán compensar al socio o socios que reciban de menos.

En este supuesto, por tanto, se produce la concurrencia de dos operaciones:

- La operación societaria de reducción de capital o disolución de sociedad y
- El exceso de adjudicación,

Dichas operaciones deberán tributar de forma independiente de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de

octubre : “A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa”.

Tributación de la operación de reducción o disolución de capital.

Tanto si se trata de reducción de capital como de disolución, la operación tributa por la modalidad de operaciones societarias.

Hecho imponible: Artículo 19.

“1. Son operaciones societarias sujetas:

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

Sujeto pasivo: Artículo 23.

“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”.

Base imponible: Artículo 25

“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”.

Tipo impositivo: Artículo 26

“La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100 “. (Artículo 26)

Tributación del exceso de adjudicación

El apartado B) del artículo 7 del Texto Refundido del ITP y AJD establece que: “Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

(...)

B) Los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral, basadas en el mismo fundamento”.

Luego, para que un exceso de adjudicación tribute por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP y AJD es necesario:

Que se trate de un exceso de adjudicación declarado

Que no sea consecuencia de algunos de los supuestos regulados en los citados artículos del Código Civil

Que se produzca una compensación del exceso, pues, de no ser así, la falta de contraprestación determinaría su carácter lucrativo y la consiguiente tributación de tal exceso en el ámbito del Impuesto sobre Donaciones.

Entre los distintos supuestos regulados en los artículos del Código Civil a que se refiere el artículo 7.2.B) cabe destacar el artículo 1.062, cuyo párrafo primero estipula que “Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero”.

Es decir, que cuando la cosa resulta por su naturaleza indivisible o puede desmerecer mucho por su división, la única forma de división es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de sus titulares, a

calidad de abonar a los otros el exceso en dinero. Por lo tanto, si se produce un desequilibrio por la imposibilidad de formar lotes equivalentes a la cuota de participación de cada socio por la existencia de un bien no divisible (indivisibilidad que debe entenderse referida al conjunto de los bienes), y además, dicho desequilibrio se compensa con dinero, el exceso de adjudicación no tributará por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD.

Ahora bien, la no sujeción a la referida modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas determina la sujeción a la cuota variable del documento notarial por reunir todos los requisitos del artículo 31.2 del texto Refundido

#### Artículo 31

“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 tanto, si el exceso se deriva de la adjudicación de un bien inmueble, inscribible en el Registro de la Propiedad, y se documenta en escritura pública, al no quedar sujeto a la modalidad de transmisión patrimonial onerosa en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.2.B, quedará sujeto a la cuota variable del documento notarial.

#### Tipo impositivo aplicable

Por último, y respecto a la procedencia de aplicar el tipo del 1%, debe señalarse que este Centro Directivo carece de competencia para pronunciarse sobre las consultas que se refieran a la aplicación de los tipos de gravamen establecidos por las Comunidades Autónomas en el ejercicio de sus competencias normativas, como sucede en el presente caso en lo referente a la aplicación del tipo establecido para la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, no así en cuanto al tipo de operaciones societarias, sobre el que las Comunidades Autónomas carecen de competencia, todo ello de conformidad a lo dispuesto en los artículos 49.1 y 55.2.a de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

**6.-** 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.