

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066878

DGT: 02-11-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2828/2017

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Aportación no dineraria. Nuda propiedad. Una comunidad de bienes compuesta por una madre y tres hijas, y que se dedica a la explotación en arrendamiento de unos inmuebles, se plantea aportar a una sociedad limitada íntegramente participada por las hijas la nuda propiedad de los citados inmuebles arrendados, conservando su madre el usufructo sobre los mismos. En la medida en que la operación no reúne los requisitos de las aportaciones no dinerarias de una rama de actividad, cabe plantearse si reúne los requisitos de las aportaciones no dinerarias especiales. No obstante, no cabe aplicar el régimen especial a la aportación no dineraria sobre la nuda propiedad de tales bienes, pues aun existiendo una explotación económica derivada del arrendamiento, el titular de la misma será el usufructuario y la nuda propiedad carece de las facultades necesarias para el ejercicio de tal actividad.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 87.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 27 y 29.

Código Civil, arts. 392, 393, 399, 467 y 471.

Descripción sucinta de los hechos:

La persona física consultante junto con dos de sus hermanas ostentan una participación cada una de ellas en el 30% de una comunidad de bienes, ostentando el 10% restante su madre. Dicha comunidad de bienes explota varios alquileres y para ello cuenta con un trabajador a jornada completa y otro a tiempo parcial, realizando toda la inversión en las fincas la comunidad de bienes. En todos los inmuebles la madre es la usufructuaria y la nuda propiedad la tienen las tres hijas.

Además la consultante y sus dos hermanas ostentan cada una el 33% del capital social de una sociedad limitada que tiene por objeto mercantil el comercio al por mayor de petróleo y lubricantes.

Se pretende aportar los inmuebles a la sociedad limitada en donde la consultante y sus hermanas pasarían a tener un 30,54% de participación en el capital social mientras que su madre tendría un 8,38% de participación.

Los motivos económicos válidos que impulsan la realización de esta operación son los siguientes:

- Garantizar el futuro y continuidad de los negocios que se podría ver comprometido con futuras sucesiones.
- Reforzar los fondos propios y activos de la entidad para obtener mejor financiación.
- Eliminar la posibilidad de contaminación de riesgos entre el patrimonio social y personal.
- Centralizar la planificación y la toma de decisiones, simplificando la gestión de todos sus activos.

Cuestión planteada:

1) Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y si existen motivos económicos válidos.

2) Si tras realizar la operación existe alguna limitación para realizar posteriormente una operación de escisión acogiéndose al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación:

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio

de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Es preciso traer a colación el Título III del Libro II, artículos 392 y siguientes del Código Civil, que regulan la comunidad de bienes.

El artículo 392 del Código Civil dispone que hay comunidad de bienes “cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, añadiendo que la comunidad de bienes se regirá por el contrato o por sus disposiciones específicas y a falta de ellas por las prescripciones contenidas en el Código Civil.

El artículo 393 se refiere a las respectivas cuotas de los partícipes en la comunidad, de tal forma que, mientras la proindivisión subsista, si bien no se puede apreciar la cuota concreta en cada momento, a cada uno de los comuneros le corresponde una cuota abstracta o ideal de la comunidad de bienes.

El artículo 399 del Código Civil establece que: “todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales. Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.”

De acuerdo con lo anterior, los partícipes de la comunidad de bienes podrán transmitir su cuota abstracta o ideal, que se concretará en la transmisión de su parte en la propiedad de la cosa o derecho perteneciente pro indiviso a varias personas. No obstante, será necesario distinguir debido a que se encuentra separado el usufructo de la nuda propiedad.

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante), regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 87 de la LIS establece que:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, 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 este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.

c) (...)

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.”

En el supuesto concreto planteado, la aportación no dineraria, por parte de las personas físicas, de su respectiva cuota ideal en la comunidad de bienes, no podría subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el artículo 87.2 de la LIS, dado que dicha aportación no tendría por objeto un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una rama de actividad. Por el contrario, la aportación de una participación en una comunidad de bienes determina la aportación de una alícuota de la propiedad de los bienes pertenecientes en pro indiviso a los diferentes codueños, por lo que dicha aportación tendría, en su caso, la consideración de aportación no dineraria especial a efectos de lo previsto en el artículo 87.1 de la LIS.

La aportación por las personas físicas, de su respectiva cuota de participación en la comunidad de bienes, podría acogerse al régimen fiscal mencionado, siempre que se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS y siempre que la aportación de la cuota ideal suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas (artículo 87.1.d) de la LIS).

Respecto a los requisitos exigidos para que los elementos aportados estén afectos a actividades económicas y al requisito de llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, cuestión que no es mencionada en la consulta, hay que entender que las obligaciones corresponden a la comunidad de bienes. Consecuentemente, la comunidad de bienes está obligada a desarrollar una actividad económica y a llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

A estos efectos, al tratarse de personas físicas, el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), establece que “se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

Por otra parte, en el escrito de consulta se indica que en todos los inmuebles el consultante y sus hermanas poseen la nuda propiedad. Al respecto, cabe señalar que 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, 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 del Código Civil). Por tanto, una vez separado el derecho de uso del de propiedad, resulta que tan solo el usufructuario está en disposición de realizar cualquier tipo de aprovechamiento de ellas, incluido, por supuesto, el aprovechamiento mediante arrendamiento realizado a través de una comunidad de bienes.

El titular del derecho de usufructo podrá utilizarlo para realizar una explotación económica a través de una comunidad de bienes, de tal manera que, en este caso, el derecho de usufructo será un elemento patrimonial afecto a la actividad económica realizada.

Sin embargo, no podrá decirse lo mismo de la aportación de los derechos de nuda propiedad. En primer lugar, porque ellos no serían titulares de la explotación económica realizada en los inmuebles sobre la 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 del bien, ya sea de forma directa o a través de una comunidad de bienes, 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 las fincas no podrá considerarse afecta a la explotación económica al carecer por completo de las facultades o utilidades que son necesarias para dicha actividad, como exige la propia Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en su artículo 29.1 para considerar que un elemento patrimonial está afecto a una actividad económica.

De acuerdo con lo anterior la aportación no dineraria efectuada por la consultante y sus hermanas de su derecho de nuda propiedad no podrá acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII del mismo texto legal.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.