

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071347

DGT: 15-01-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0096/2019

SUMARIO:

Una sociedad participa en el 100% del capital social de una entidad A y en el 44,69% de una sociedad B que, a su vez, es participada por la sociedad A en un 55,31% -lo que supone la titularidad indirecta del 100% del capital social de la sociedad B por su parte-, y se plantea adquirir a la sociedad A las participaciones sociales que ésta tiene en la sociedad B.

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Beneficios fiscales. Transmisiones de valores.

Transmisión patrimonial por equiparación. Si la transmisión de valores a calificar no se realiza con el ánimo de eludir el pago del IVA o del ITP y AJD al que estaría sujeta la transmisión de los inmuebles propiedad de la entidad a la que representan 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 en cuestión, el activo de la entidad B cuyas participaciones se transmiten está integrado en más del 50% por inmuebles afectos actividades económicas, por lo que no concurren los requisitos exigidos en el art. 314.2 RDLeg. 4/2015 (TR Ley Mercado Valores) para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos a), b) c) de dicho apartado.

En el caso de que cambiase la composición del activo de la sociedad B, según indica, pasando a tener al menos el 50% de su activo compuesto por inmuebles no afectos a actividades económicas, la sociedad no adquiriría participaciones de la entidad B que no tuviera ya antes de la operación de manera indirecta, a través de su participación del 100% en la sociedad A, por lo que debe entenderse que tampoco concurrirían los requisitos exigidos en el apartado 2 del art. 314 del Texto Refundido para conformar el presupuesto de hecho previsto en ninguno de los tres incisos -a), b) c)- de dicho apartado.

Por lo tanto, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en el art. 314.2 y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto del Impuesto sobre el Valor Añadido o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al que está sujeta.

Esta conclusión es así, sin perjuicio de que mediante la transmisión de valores en cuestión 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, 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.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2015 (TR Ley Mercado Valores), art. 314.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7 y 45 I.B) 9.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante participa en un 100% del capital social de la entidad A y en un 44,69% de la sociedad B. A su vez, la sociedad A es titular del 55,31% del capital social de la entidad B. Por lo tanto, la consultante es titular indirectamente del 100% del capital social de la sociedad B, en la que más del 50% de su activo está formado por inmuebles afectos a actividades económicas.

La sociedad consultante se plantea adquirir a la sociedad A las participaciones sociales que ésta tiene en la sociedad B.

Cuestión planteada:

Aplicación de la exención prevista en el artículo 45.I.B.) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con el actual artículo 314 del texto refundido de la Ley de Mercado de Valores.

Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

El artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993),-en adelante TRLITPAJD- dispone en su apartado 1 lo siguiente:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.”

No obstante, el artículo 45.I.B.9) del mismo texto legal declara exentas:

“9. Las transmisiones de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, 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), recoge el contenido del artículo 108 de la anterior Ley 24/1988, de 28 de julio, estableciendo lo 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 y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en lo sucesivo, IVA e ITPAJD):

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

3º. 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.

Ahora bien, la referida pretensión de eludir los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles de la entidad cuyos valores se hayan transmitido 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.

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, el activo de la entidad B cuyas participaciones se transmiten está integrado en más del 50% por inmuebles afectos actividades económicas, por lo que 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.

En el caso de que cambiase la composición del activo de la sociedad B, según indica el escrito de consulta, pasando a tener al menos el 50% de su activo compuesto por inmuebles no afectos a actividades económicas, la consultante no adquiriría participaciones de la entidad B que no tuviera ya antes de la operación de manera indirecta, a través de su participación del 100% en la sociedad A, por lo que debe entenderse que tampoco concurrirían 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.

Por lo tanto, conforme a la información proporcionada por los consultantes y sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la calificación de la operación objeto de consulta, en principio, no será de aplicación la excepción a la exención prevista en el apartado 2 del artículo 314 del Texto Refundido de la LMV en los supuestos planteados y, en consecuencia, la transmisión de valores en cuestión quedará exenta del Impuesto 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.

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.