

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 09-01-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0035/2026

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Aportación no dineraria. Arrendamiento de inmuebles. La aportación no dineraria de la actividad de arrendamiento a una sociedad de nueva creación puede acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal, en la medida en que concurren los requisitos exigidos: la entidad adquirente es residente en España, el aportante participa en su capital y los elementos transmitidos están afectos a una actividad económica que, en principio, constituye una rama de actividad al configurarse como una unidad económica autónoma con medios materiales y humanos suficientes. La aplicación del régimen determina que los elementos aportados se valoren por sus valores fiscales preexistentes, manteniéndose igualmente su antigüedad, lo que implica la no integración de rentas en la base imponible y, por tanto, el diferimiento de la tributación.

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Cálculo. Normas específicas. Aportaciones no dinerarias a sociedades. Con carácter general, la aportación no dineraria de bienes generaría una ganancia o pérdida patrimonial en el aportante, calculada por diferencia entre el valor de adquisición y el valor de transmisión. No obstante, al resultar aplicable el régimen de neutralidad fiscal, dicha renta no se integra en la base imponible, produciéndose un diferimiento. Para ello, es esencial que la actividad de arrendamiento tenga la consideración de actividad económica -lo que exige la existencia de al menos un empleado a jornada completa- y que los bienes hayan permanecido afectos durante un periodo mínimo de tres años, requisitos que se cumplen en el supuesto planteado.

IVA. Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. La operación no estará sujeta al impuesto si la transmisión comprende una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios, en línea con el concepto de rama de actividad. En tal caso, la operación queda fuera del ámbito de aplicación del IVA. Si no se cumpliera este requisito, la transmisión quedaría sujeta, debiendo analizarse individualmente cada elemento, pudiendo resultar aplicables las exenciones previstas para determinadas entregas de inmuebles, con posibilidad de renuncia en los términos legalmente establecidos.

ITP y AJD. Operaciones societarias. No sujeción. Transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados. Exención. La operación tiene la consideración de operación de reestructuración empresarial, lo que determina su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias. Asimismo, se encuentra exenta en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, lo que implica, en la práctica, una neutralidad fiscal plena en este ámbito.

IIVTNU. No sujeción. No se devenga este impuesto cuando la transmisión de terrenos urbanos se realiza en el marco de una operación acogida al régimen especial de reestructuración y dichos terrenos se integran en una rama de actividad. En caso contrario, esto es, si no concurre dicha unidad económica autónoma, se producirá el devengo del impuesto, siendo sujeto pasivo el aportante.

Descripción sucinta de los hechos:

La persona física consultante, PF1, divorciado, es titular de un negocio de arrendamiento de inmuebles rústicos y urbanos que dispone de una persona contratada laboralmente a jornada completa, así como de un local destinado exclusivamente al desarrollo de dicha actividad. Dicha actividad económica fue declarada como tal en las correspondientes declaraciones anuales del IRPF desde el 2019, momento en que se llevó a cabo la afectación de los inmuebles a la mencionada actividad.

Los inmuebles arrendados se explotaron así desde 2019, por lo que han estado afectos a las actividades empresariales por un periodo superior a 3 años, permaneciendo como mínimo en el patrimonio del consultante hasta diciembre de 2022.

Adicionalmente, el consultante lleva, respecto de dicha actividad, su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio desde el año 2019.

Síguenos en...



El consultante cumple 65 años en julio de 2022 fecha en la que desea jubilarse, lo que hará en enero de 2023.

En la actualidad, el consultante, con carácter previo a su jubilación, y por su deseo de jubilarse, desea aportar en enero de 2023 la actividad conformada por la totalidad de los activos (materiales e inmateriales) y pasivos afectos a la mencionada actividad a una sociedad de responsabilidad limitada de nueva creación NewCo.

Las finalidades de las operaciones son las siguientes:

- El motivo principal de las operaciones es facilitar la supervivencia intergeneracional de la empresa. El consultante se jubilará en enero de 2023, después de formalizar ante notario la aportación de los activos afectos a su actividad, estando sus hijas interesadas en continuar con la explotación de la actividad empresarial de arrendamiento, por lo que considera que para facilitar el traspaso ordenado y eficiente de la empresa a la segunda generación es conveniente que la actividad se desarrolle por medio de una sociedad mercantil, que, acto seguido, se regularía con los estatutos, pactos sociales y protocolo familiar que resulten oportunos.

- Desarrollar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles utilizando una estructura societaria de responsabilidad limitada. Se pretende así limitar la responsabilidad de las personas físicas a su aportación a la sociedad mercantil, para lo que se le traspasará a la sociedad limitada todos los medios materiales y el personal laboral contratado necesario del que en la actualidad dispone el consultante como empresario-persona física.

- Reforzar patrimonialmente a la nueva sociedad, mejorando su imagen frente a terceros a los efectos de tener un acceso a la financiación en mejores condiciones, lo que le permitiría, eventualmente, potenciar la actividad de arrendamiento mediante nuevas adquisiciones de inmuebles que quedarían afectos a la misma. A este respecto, el consultante considera que el mercado inmobiliario podría haber tocado fondo y se han detectado oportunidades de inversión con buenos márgenes y previsión de revalorización futura, que permitirían obtener altas rentabilidades, por las que podría ser interesante económicamente disponer de financiación.

Cuestión planteada:

1.) Si las operaciones descritas podrían 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 la actividad de arrendamiento de inmuebles cumplirá los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para su consideración como actividad económica.

3.) En qué momento se entiende iniciada la actividad económica de arrendamiento de inmuebles para que resulte de aplicación el régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Si es necesario mantener los inmuebles en arrendamiento durante 3 años en el patrimonio de la consultante desde el inicio de la actividad empresarial o si podría realizarse antes la aportación en la medida en que los activos hubieran conformado rama de actividad desde el ejercicio previo a aquel en que tenga lugar la aportación.

4.) Si las obligaciones contables descritas en el escrito de consulta serían suficientes a efectos de entender cumplido el requisito previsto en el artículo 87.2 de la Ley 27/2014, o si, por el contrario, sería necesario cumplir con obligaciones contables adicionales, en cuyo caso, quisieran conocer la forma concreta en la

Síguenos en...



que deben llevar la contabilidad y si es suficiente con adaptar la contabilidad con carácter previo a la aportación no dineraria de rama de actividad o si se exige alguna antelación específica.

5.) Tributación de la operación planteada a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

6.) Tributación de la operación planteada a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

7.) Tributación de la operación planteada a los efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

8.) Si a los efectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, este impuesto no se devengaría por aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

Contestación:

En primer lugar, cabe traer a colación, el artículo 17, apartados 3 y 4, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), de acuerdo con el cual:

“3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) (...).

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) (...).

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) (...).

Síguenos en...



f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley”.

Por tanto, con arreglo a lo anterior, no se integrarán en la base imponible de las sociedades ni de los socios, las plusvalías asociadas a los elementos transmitidos con ocasión de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, salvo en aquellos supuestos en los que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley (artículos 76 a 89 de la LIS).

El Capítulo VII del Título VII de la LIS, regula el régimen de neutralidad fiscal aplicable a 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.

Se plantea la realización de una operación de reestructuración consistente en la aportación de la actividad conformada por la totalidad de los activos (materiales e inmateriales) y pasivos afectos a la actividad de arrendamiento de inmuebles rústicos y urbanos a una sociedad de responsabilidad limitada de nueva creación, NewCo.

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 cinco por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en territorio español, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en las letras a) y b), los siguientes:

1.º Que a la entidad de cuyo capital social sean representativos no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.ocho.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.º Que representen una participación de, al menos, un 5 por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

Síguenos en...



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”.

Por su parte, el concepto de rama de actividad se encuentra regulado en el artículo 76.4 de la LIS, que dispone que:

“4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

De conformidad con el apartado primero del artículo 87 de la LIS, para poder aplicar el régimen recogido en el mismo, es necesario cumplir una serie de requisitos. En primer lugar, que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en éste por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados, y, que, una vez realizada la aportación, las personas físicas aportantes participen en los fondos propios de la entidad que la recibe en, al menos el 5%.

Por otra parte, por la naturaleza de los elementos patrimoniales que pueden ser aportados, la aplicación del régimen de neutralidad fiscal exige que en el caso de aportación de elementos patrimoniales que no tengan la consideración de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas siempre que la contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

En el caso concreto planteado, para determinar si un elemento patrimonial se encuentra o no afecto a una actividad económica, se atenderá a lo dispuesto en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Asimismo, en el presente supuesto, debe tenerse en cuenta que para la consideración de los inmuebles a aportar a la sociedad como elementos afectos a una actividad económica, será necesario que la actividad de arrendamiento tenga la naturaleza de actividad económica, lo que exige el cumplimiento de los requisitos establecidos en 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF), que dispone que “A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, 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”.

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

En relación con el requisito exigido de que el arrendador tenga, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, se debe precisar que sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa.

Por su parte, en el caso de que la actividad de arrendamiento tenga la consideración de actividad económica, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 28.3 de la LIRPF para la afectación de elementos patrimoniales:

“3. La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial, siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta”.

En consecuencia, para la aplicación del régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS los inmuebles a aportar deberán estar afectos a la actividad económica de arrendamiento durante al menos tres años antes de su aportación a la sociedad, requisito que se cumple según los datos manifestados por el consultante.

Por otro lado, el mencionado artículo 87 de la LIS exige que la contabilidad de la actividad económica se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio. En el escrito de consulta se indica que el consultante lleva su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio desde el año 2019, cumpliéndose, por tanto, dicho requisito. Al respecto, se debe precisar que el artículo 87 de la LIS nada señala respecto del plazo temporal de llevanza de una contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio necesario para acogerse al régimen especial objeto de análisis. La LIS se limita a exigir una contabilidad completa y ajustada a las disposiciones mercantiles, con el objeto de facilitar y asegurar la realización de la operación desde la perspectiva de las dos partes intervinientes; y ello porque, por un lado, toda operación de aportación no dineraria exige el cumplimiento de una serie de requisitos y cautelas legales establecidos en la normativa mercantil y, por otro lado, la sociedad receptora está obligada no sólo a llevar su propia contabilidad de acuerdo con las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil aplicable, sino también, en virtud de lo dispuesto en el artículo 86.1.b) de la LIS, a recoger en su memoria anual el último balance cerrado por la entidad transmitente.

En definitiva, el requisito relativo a la contabilidad se impone al aportante con el objeto de facilitar la correcta valoración de los elementos aportados, la incorporación de los mismos al patrimonio de la entidad adquirente y el cumplimiento por parte de ésta de todos los derechos y obligaciones contables, mercantiles y de índole tributaria que se refieran o afecten a los bienes y derechos transmitidos. Por ello, bastará que el consultante lleve su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio desde, al menos, el ejercicio anterior al que se realiza la aportación y se disponga de los medios de prueba necesarios para justificar la valoración de las diferentes partidas que figuran en dicha contabilidad. Todo ello sin perjuicio del necesario cumplimiento del resto de requisitos exigidos en el artículo 87 de la LIS para que resulte de aplicación el régimen fiscal especial regulado en el mismo.

En relación con lo dispuesto en el artículo 87.2 de la LIS, y tomando en consideración los hechos recogidos en el escrito de consulta (aportación de la totalidad de los activos (materiales e inmateriales) y pasivos afectos a la mencionada actividad), cabe considerar que los elementos que van a ser objeto de transmisión por la persona física consultante en favor de la sociedad de responsabilidad limitada de nueva creación, NewCo, constituyen una rama de actividad, en la medida en que parecen conformar una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, en los términos previstos en el artículo 76.4 de la LIS. No obstante, se trata de una cuestión de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

De conformidad con lo anterior, la operación de aportación a que se refiere la consulta cumpliría los requisitos formales del artículo 87 de la LIS para acogerse al régimen fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Por otra parte, el artículo 78 de la LIS establece que:

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

(...)

3. En aquellos casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se tomará el valor que proceda de acuerdo con el artículo 17 de esta Ley”.

Así, en el ámbito de la sociedad adquirente, la sociedad beneficiaria de nueva creación, NewCo, mantendrá, a efectos fiscales, los valores y la antigüedad que tenían en el transmitente los elementos patrimoniales recibidos con ocasión de la operación, tal y como señala el artículo 78 de la LIS.

Por su parte, el artículo 79 de la LIS dispone:

“Las acciones o participaciones sociales recibidas como consecuencia de una aportación de rama de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían la rama de actividad o los elementos patrimoniales aportados”.

En lo que se refiere a la tributación de la persona física aportante, con carácter general, el artículo 37.1.d) de la LIRPF, establece que en el caso de aportaciones no dinerarias a sociedades, “...la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera. El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda. El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera. El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria”.

No obstante, el apartado 3 de dicho artículo 37 de la LIRPF, establece que “Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

Síguenos en...



Por tanto, en caso de que la aportación no dineraria cumpla los requisitos anteriores y el resto de los establecidos en el Capítulo VII del Título VII de la LIS para la aplicación del referido régimen de neutralidad, la persona física aportante no deberá integrar renta alguna en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la transmisión de los elementos patrimoniales que den lugar a ganancias o pérdidas patrimoniales, y las participaciones recibidas como consecuencia de dicha aportación conservarán a efectos fiscales la parte del valor y fecha de adquisición correspondiente a los elementos patrimoniales aportados a los que resulte de aplicación el régimen especial.

Finalmente, la aplicación del régimen de neutralidad exige analizar lo dispuesto en el artículo 89 de la LIS, según el cual:

“1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

(...)

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.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”.

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen 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, que no es sino asegurar que la fiscalidad no sea ni un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización empresarial.

Sin embargo, cuando el objetivo principal que se persiga con la operación de reestructuración sea el fraude o la evasión fiscal, no resultará de aplicación el régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 89.2 de la LIS.

En este punto, cabe traer a colación la sentencia número 2508/2016, de 23 de noviembre de 2016, del Tribunal Supremo cuyo FJ Segundo señala que “(...) no se aplicará el régimen de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, pueden existir otros motivos económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, «Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere, debe decaer la idea de que, en los términos legales, “...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal...”.

Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia puede constituir una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Síguenos en...



Continúa el Alto Tribunal, en su sentencia de 23 de noviembre de 2016, señalando que "...lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurren motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, "tales como", aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecten con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial".

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en su sentencia nº 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, ha señalado:

"La obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción (...)."

En definitiva, si el objetivo principal perseguido con la operación de reestructuración fuese el fraude o la evasión fiscal, o dicho, en otros términos, fuese lograr una ventaja fiscal espuria o ilegítima, entraría en juego la cláusula contenida en el artículo 89.2 de la LIS y procedería eliminar la referida ventaja fiscal ilegítima.

Al margen de lo anterior, la eliminación de la ventaja fiscal ilegítima o abusiva sólo puede hacerse tras un análisis global del caso concreto, tal y como establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia de 8 de marzo de 2017, en el caso Euro Park (asunto C-14/16), en cuyos párrafos 54 y 55 señala lo siguiente:

"(...) de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha puntualizado, a este respecto, que para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva (...)."

En el caso que nos ocupa, la persona física consultante señala que los motivos económicos que impulsan la operación varios; el motivo principal es facilitar la supervivencia intergeneracional de la empresa. Asimismo, desarrollar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles utilizando una estructura societaria de responsabilidad limitada. Por último, reforzar patrimonialmente a la nueva sociedad, mejorando su imagen frente a terceros a los efectos de tener un acceso a la financiación en mejores condiciones, lo que le permitiría, eventualmente, potenciar la actividad de arrendamiento mediante nuevas adquisiciones de inmuebles que quedarían afectos a la misma

En virtud de todo lo anterior, en el supuesto concreto planteado a la operación de reestructuración planteada le resultará de aplicación el régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Síguenos en...



El artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, lo siguiente:

“No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

a) La mera cesión de bienes o de derechos.

b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.

c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

(...).”

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schriever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

-los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente.

Síguenos en...



-que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

En el supuesto objeto de consulta va a ser objeto de transmisión la totalidad del activo y del pasivo de una actividad de arrendamiento de bienes inmuebles llevada a cabo por el consultante.

De la escueta información contenida en el escrito de consulta, no puede conocerse si los elementos transmitidos constituyen la transmisión de una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, o si se trata de una mera cesión de bienes.

Dicha transmisión quedará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que la misma se acompañe de la necesaria estructura organizativa de factores producción en los términos establecidos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 que determina la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En otro caso, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar cada elemento independientemente según las normas que le sean aplicables.

Por otra parte, en la medida que vayan a ser objeto de transmisión bienes inmuebles que constituyan terrenos o edificaciones a efectos del Impuesto, pudiera ser aplicación lo establecido en el artículo 20.Uno.20º y 22º de la Ley 37/1992, que dispone que estarán exentas del Impuesto:

“20.º Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

(...)

22.º A) 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.

(...).”

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la posibilidad de renunciar a la aplicación de la exención en los términos y con los requisitos establecidos en el apartado dos del artículo 20 de la Ley 37/1992, según el cual:

“Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción.”

Síguenos en...



Por último, debe tenerse en cuenta que en el supuesto de que se renuncie a la aplicación de la exención en los términos contenidos en el artículo 20.Dos de la Ley 37/1992, será de aplicación, en relación con el sujeto pasivo de la transmisión, lo dispuesto en el artículo 84.Uno.2º, letra e) del mismo texto legal, que dispone:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

e) Cuando se trate de las siguientes entregas de bienes inmuebles:

(...)

– Las entregas exentas a que se refieren los apartados 20.º y 22.º del artículo 20.Uno en las que el sujeto pasivo hubiera renunciado a la exención.

(...).”

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º, 21, y 45.I.B) 10 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante TRLITPAJD), que determinan lo siguiente:

Artículo 19 del TRLITPAJD, apartados 1.1º y 2.1º:

“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. No estarán sujetas:

Síguenos en...



1.º Las operaciones de reestructuración”.

El artículo 21 del mismo texto determina que “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”. (La referencia a los artículos citados se debe hoy entender hecha al artículo 76 de la LIS).

Y, por último, el apartado 10 del artículo 45.I.B) del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes operaciones:

“10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados”.

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”.

Conforme a los preceptos transcritos, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actualmente, artículos 76 y 87 de la Ley 27/2014) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto, lo que podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Los apartados 1 y 2 del artículo 104 del TRLRHL establecen que:

“1. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

2. No está sujeto a este impuesto el incremento de valor que experimenten los terrenos que tengan la consideración de rústicos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. En consecuencia con ello, está sujeto el incremento de valor que experimenten los terrenos que deban tener la consideración de urbanos, a efectos de dicho Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia de que estén o no contemplados como tales en el Catastro o en el padrón de aquél. A los efectos de este impuesto, estará asimismo sujeto a éste el incremento de valor que experimenten los terrenos integrados en los bienes inmuebles clasificados como de características especiales a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.”.

Síguenos en...



Por su parte, la disposición adicional segunda de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen del IIVTNU en operaciones de reestructuración empresarial, estableciendo lo siguiente:

“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en Capítulo VII del Título VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 87 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el Capítulo VII del Título VII.

No será de aplicación lo establecido en el artículo 9.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.”.

En consecuencia, el no devengo y por tanto la no sujeción al IIVTNU está condicionado a que los bienes inmuebles aportados por el consultante a la sociedad se encuentren integrados en una rama de actividad.

En caso de que no concurren las circunstancias descritas, se producirá el devengo del IIVTNU como consecuencia, en su caso, de la transmisión de los terrenos de naturaleza urbana, siendo el sujeto pasivo del citado impuesto la persona física aportante, es decir, el consultante.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del objetivo principal de la operación proyectada, de tal modo que podría 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

