

CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2011

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

• Descalificación de una Vivienda de Protección Oficial	2
• Compra de un terreno, declaración de obra nueva, división horizontal y préstamo hipotecario, por una cooperativa de viviendas para la edificación de unas viviendas exclusivamente para sus socios	2
• Extinción de una comunidad de bienes hereditaria y de otra comunidad de bienes sobre otros inmuebles constituida por compraventa	3
• Modificación de la naturaleza de unas fincas de elementos privativos registrados a nombre del promotor a elementos comunes del edificio	4
• Disolución de una comunidad hereditaria con la consiguiente adjudicación de sus bienes a los comuneros	4
• Aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales	4
• Ejecución de la condición resolutoria con recuperación de la propiedad de la finca vendida	5
• Operación de reestructuración empresarial	5
• Aportación no dineraria de todos los bienes inmuebles del activo y posterior liquidación de la sociedad	6
• Canje de valores, fusión y aportaciones no dinerarias especiales	6
• Disolución de una sociedad holding recibiendo los socios, las participaciones en las sociedades filiales del grupo que en su día aportaron	7
• Aportación de fondos a una asociación de cuentas en participación en virtud del cual dicha entidad asume la posición de gestor	7
• Entidad belga adjudica un bien inmueble situado en España a su único socio en proporción a su participación en la sociedad	7
• Escisión parcial de rama de actividad mediante el traspaso de las viviendas a una entidad de nueva creación como entidad beneficiaria	8
• Aumento de capital en la que se aportan bienes y derechos conjuntamente con deudas	8
• Escisión financiera	9
• Transformación de una sociedad agraria de transformación en sociedad de responsabilidad limitada	9
• Transmisión de un centro comercial en funcionamiento	9
• Transmisión de oficina de farmacia con excepción del local donde se desarrolla, que posteriormente arrendará al adquirente	10
• Enajenación por un ayuntamiento de un solar que actualmente tiene la calificación de bien patrimonial	10

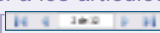


IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

• Constitución de una Fundación	11
• Cancelación de condición resolutoria no en garantía de precio aplazado	11
• Novación del préstamo hipotecario modificando las condiciones financieras del mismo	12
• Novación modificativa de un contrato de arrendamiento financiero consistente en la ampliación del plazo del contrato, sin variar el valor residual	12
• Creación de tres subcomunidades de propietarios dentro de la comunidad de propietarios	12
• Aportación a título gratuito de un inmueble a una Fundación como dotación patrimonial inicial a la misma	13

UNIÓN EUROPEA: TRANSMISIÓN DE EMPRESA

• Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre	14
---	----

BREVE GUÍA DE USO

Para navegar a través de este documento puede pulsar sobre los títulos del sumario y dirigirse así a los artículos publicados. También puede usar los controles de Acrobat . Mediante la lupa  puede aumentar o disminuir la visualización. Si desea encajar la vista seleccione el párrafo deseado mediante la herramienta de selección .

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

DESCALIFICACIÓN DE UNA VIVIENDA DE PROTECCIÓN OFICIAL (CONSULTA N° V1991-11 DE 7 DE SEPTIEMBRE)

El artículo 45.I.B) 12 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, establece una exención en relación a la primera transmisión de viviendas calificadas de protección oficial.

La referida exención queda supeditada a que la vivienda transmitida reúna los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes en materia de protección oficial, determinando la calificación de la misma como tal.

Por el contrario, la descalificación de la vivienda supone la pérdida de los beneficios disfrutados y la obligación de abonar el impuesto que, de no haber mediado la correspondiente exención, hubiera correspondido satisfacer en su momento.

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si el consultante descalifica la vivienda de protección oficial, deberá ingresar lo que en su momento no pagó debido a la bonificación por ser vivienda de protección oficial, constando en la nota el importe que hubiera debido pagar.

A esa cantidad deberá aplicarle el interés legal del dinero por los años transcurridos.

COMPRA DE UN TERRENO, DECLARACIÓN DE OBRA NUEVA, DIVISIÓN HORIZONTAL Y PRÉSTAMO HIPOTECARIO, POR UNA COOPERATIVA DE VIVIENDAS PARA LA EDIFICACIÓN DE UNAS VIVIENDAS EXCLUSIVAMENTE PARA SUS SOCIOS (CONSULTA N° V2057-11 DE 14 DE SEPTIEMBRE)

BENEFICIOS FISCALES APLICABLES A LAS COOPERATIVAS:

El artículo 45.1 C) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, señala que:

“con independencia de las exenciones a que se refieren los apartados A) y B) anteriores se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos los beneficios fiscales que para este Impuesto establecen las siguientes disposiciones”

entre las que, en el n° 15, se incluye la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

En dicha Ley se determina un régimen de beneficios fiscales, distinguiendo en su artículo 2 según se trate de cooperativas que puedan clasificarse como protegidas o especialmente protegidas.

El artículo 6° considera cooperativas protegidas las que, cualquiera que sea la fecha de su constitución, se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley General de Cooperativas, Ley 3/1987, de 2 de abril, o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas, y no incurran en ninguna de las causas de exclusión del artículo 13 de la Ley 20/1990.

Por otra parte, el artículo 7° de la misma Ley establece que:

“se considerarán especialmente protegidas y podrán disfrutar, con los requisitos señalados en esta Ley, de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 33 y 34, las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes:

- *Cooperativas de Trabajo Asociado.*
- *Cooperativas Agrarias. Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra.*

- *Cooperativas del Mar.*
- *Cooperativas de Consumidores y Usuarios.*

En cuanto a las cooperativas de segundo y ulterior grado se estará a lo dispuesto en el artículo 35”.

Los artículos 33 y 34 de la Ley 20/1990 establecen los beneficios fiscales de que disfrutaban estas entidades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Conforme al primero de ellos las cooperativas protegidas gozan de exención por cualquiera de los conceptos del impuesto que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del Texto Refundido-la cuota fija-, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes:

- los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.
- la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones.
- las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y promoción para el cumplimiento de sus fines.

En cuanto al segundo de los citados preceptos, el artículo 34 establece las exenciones que corresponden a las cooperativas especialmente protegidas, las cuales disfrutarán de los mismos beneficios que las anteriores y además gozan de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

REQUISITOS PARA APLICAR DICHOS BENEFICIOS FISCALES:

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37 de la citada Ley 20/1990, las exenciones y bonificaciones fiscales previstas en la presente Ley se aplicarán a las cooperativas protegidas y, en su caso, a las especialmente protegidas, sin necesidad de previa declaración administrativa sobre la procedencia de su disfrute.

Por lo tanto, es competencia de las oficinas liquidadoras apreciar si se cumplen los requisitos para disfrutar de la exención pretendida al tiempo de presentar la autoliquidación correspondiente por el impuesto.

La consultante podría disfrutar de los beneficios anteriormente expuestos siempre y cuando reúna los requisitos legales procedentes, requisitos que corresponde verificar a la Comunidad Autónoma competente para liquidar el Impuesto, y se trate de actos amparados por la exención.

En el supuesto planteado, una cooperativa de viviendas según sus estatutos, manifiesta que dichas cooperativas son calificadas en la Comunidad Autónoma de Andalucía como cooperativas de usuarios y consumidores.

Si tuviera tal calificación, correspondiendo la comprobación de dicho extremo a la Comunidad Autónoma Andaluza, ello implicaría la consideración de cooperativa especialmente protegida conforme al artículo 7 de la Ley 20/1990, quedando amparadas por la exención las operaciones que plantea realizar, de conformidad al artículo 34 de la citada norma.

EXTINCIÓN DE UNA COMUNIDAD DE BIENES HEREDITARIA Y DE OTRA COMUNIDAD DE BIENES SOBRE OTROS INMUEBLES CONSTITUIDA POR COMPRAVENTA (CONSULTA N° V2198-11 DE 22 DE SEPTIEMBRE)

Una comunidad de bienes hereditaria sobre varios inmuebles, nacida por la adjudicación pro indiviso de una única herencia a favor de los tres consultantes y otra comunidad de bienes sobre otros inmuebles constituida por compraventa no forman una única comunidad de bienes, sino dos comunidades de bienes con los mismos comuneros.

La disolución de las dos comunidades de bienes constituyen negocios jurídicos diferentes y deben ser tratadas de forma separada a efectos de su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que sea obstáculo para ello el hecho de que los comuneros de ambas sean las mismas personas.

En consecuencia, las reglas de tributación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados deben ser aplicadas separadamente a cada disolución a efectos de determinar el devengo de la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales, por la disolución si no hay excesos de adjudicación ni realizaban actividades empresariales, así como, en su caso, el devengo de la moda-

alidad de transmisiones patrimoniales onerosas por las permutas y excesos de adjudicación no exceptuados de gravamen que se puedan producir.

La extinción parcial de una comunidad de bienes adjudicando inmuebles completos a comuneros y dejando otros en pro indiviso, a efectos del ITPAJD, se trata de una permuta de cuotas partes y como tal tributará por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas.

MODIFICACIÓN DE LA NATURALEZA DE UNAS FINCAS DE ELEMENTOS PRIVATIVOS REGISTRADOS A NOMBRE DEL PROMOTOR A ELEMENTOS COMUNES DEL EDIFICIO. (CONSULTA N° V2340-11 DE 4 DE OCTUBRE)

La conversión de determinadas fincas, elementos privativos propiedad del promotor, en elementos comunes propiedad de los titulares de las viviendas, y consecuente modificación de la división horizontal del edificio al variar los coeficientes de participación del resto de las fincas, constituye una transmisión de bienes inmuebles que deberá tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o por el ITP y AJD, en sus modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en función del medio jurídico que se utilice para llevar a cabo el traspaso de la titularidad de los bienes, salvo que concurran las circunstancias del artículo 45.I.B) 13 del TRLITPAJD, circunstancia que, en su caso, tendrán que demostrar.

La consecuente variación de las cuotas de participación de los elementos privativos del edificio no supone el devengo de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, siempre que no se alteren las superficies de los pisos y locales que lo componen, al faltar el requisito de que la escritura pública tenga por objeto cantidad o cosa valuable, ya que lo valuable en la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal es el valor real de coste de la obra nueva más el valor real del terreno, los cuales no son objeto de cambio o modificación alguna.

DISOLUCIÓN DE UNA COMUNIDAD HEREDITARIA CON LA CONSIGUIENTE ADJUDICACIÓN DE SUS BIENES A LOS COMUNEROS (CONSULTA N° V2472-11 DE 17 DE OCTUBRE)

El supuesto de no sujeción de los excesos de adjudicación inevitables en la disolución de comunidades de bienes regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD, ya sean estas comunidades hereditarias o de otro tipo, debe referirse a la disolución de cada comunidad de bienes en la que resulten tales excesos de adjudicación y siempre que sean compensados en metálico, pero no cabe sustituir dicha compensación en metálico por la entrega de bienes procedentes de los excesos de adjudicación resultantes de la disolución de otra comunidad de bienes, y ello con independencia de que los comuneros sean los mismos en ambas comunidades de bienes.

La disolución de comunidades de bienes que no hayan realizado actividades empresariales sólo tributará por la cuota gradual de actos jurídicos documentados, documentos notariales (siempre que concurran los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD), siempre que las adjudicaciones guarden la debida proporción con las cuotas de titularidad, pero si se producen excesos de adjudicación estos tributarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que resulte de aplicación el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 7.2.B) del TRLITPAJD.

APORTACIONES DE BIENES O DERECHOS A LA SOCIEDAD DE GANANCIALES (CONSULTA N° V2575-11 DE 26 DE OCTUBRE)

Las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

La donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

Las transmisiones onerosas de bienes a la sociedad de gananciales están sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, las aportaciones de bienes privativos de los cónyuges a la sociedad conyugal están exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).3 del texto refundido del impuesto.

EJECUCIÓN DE LA CONDICIÓN RESOLUTORIA CON RECUPERACIÓN DE LA PROPIEDAD DE LA FINCA VENDIDA (CONSULTA N° V2386-11 DE 6 DE OCTUBRE)

NO SUJECCIÓN POR LA MODALIDAD DE TPO:

El artículo 32.1 del reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, dentro de la sección “supuestos de no sujeción” establece que:

“La recuperación del dominio como consecuencia del cumplimiento de una condición resolutoria expresa de la compraventa no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de «transmisiones patrimoniales onerosas», sin que a estos efectos se precise la existencia de una resolución, judicial o administrativa, que así lo declare”.

Por tanto, la escritura por la que se declara cumplida la condición resolutoria expresa, tal y como se había establecido en la anterior escritura de compraventa de la finca con pago aplazado, y en cuya virtud la propietaria de la finca recupera la propiedad de la misma, no dará lugar a practicar liquidación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por no estar sujeta a dicha modalidad, en aplicación del citado artículo 32.1 del reglamento del Impuesto.

OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL. (CONSULTA N° V2097-11 DE 19 DE SEPTIEMBRE)

Mediante la reestructuración una persona física aporta, en bloque, su patrimonio empresarial afecto a la actividad agrícola, a una sociedad de responsabilidad limitada de nueva creación o ya existente, residente en España que continuará con dicha actividad agrícola, manteniéndose sus activos afectos a la misma y recibiendo a cambio el 100% de las participaciones representativas del capital social.

RÉGIMEN APLICABLE A LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

A partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS 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.

La no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, lo que antes no ocurría al existir incompatibilidad absoluta entre ambas modalidades.

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.

Por lo tanto:

- Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración –en este caso, por el concepto de aportación no dineraria especial–, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.
- Por el contrario, si la operación no cumpliera los requisitos exigidos por el artículo 94 del TRLIS, no tendría la consideración de operación de reestructuración empresarial, en cuyo caso la constitución de

la nueva sociedad o la ampliación de capital de la sociedad ya constituida estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias bien por el concepto de constitución de sociedad, bien por el de aumento de capital.

APLICACIÓN DEL ART 108 DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES:

Por último, cabe advertir que, dado que una de las aportaciones no dinerarias que va a realizar el consultante consistirá en bienes inmuebles, los valores de la sociedad que reciba en contraprestación estarán sujetos al plazo de tres años al que se refiere la letra b) del artículo 108.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, durante el cual su transmisión tendrá la consideración de transmisión de bienes inmuebles y estará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE TODOS LOS BIENES INMUEBLES DEL ACTIVO Y POSTERIOR LIQUIDACIÓN DE LA SOCIEDAD (CONSULTA N° V2101-11 DE 19 DE SEPTIEMBRE)

OPERACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL:

Si la operación descrita tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de aportación no dineraria, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Si, por el contrario, las operaciones a realizar no tuvieran la consideración de operaciones de reestructuración, la ampliación de capital que realizará la sociedad estará no sería considerada operación de reestructuración y estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de aumento de capital, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TR-LITPAJD.

En este último caso, la sujeción de las operaciones a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 108 DE LA LEY 24/1988, DE 28 DE JULIO, DEL MERCADO DE VALORES, A LA OPERACIÓN DE CANJE DE VALORES DESCRITA.

Las participaciones sociales que reciba la consultante por la aportación no dineraria de bienes inmuebles que pretende realizar en la ampliación de capital de la sociedad quedarán sujetas al plazo de tres años al que se refiere la letra b) del artículo 108.2 de la LMV durante el cual su transmisión quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por tener la consideración de transmisión onerosa de bienes inmuebles.

CANJE DE VALORES, FUSIÓN Y APORTACIONES NO DINERARIAS ESPECIALES (CONSULTA N° V2163-11 DE 20 DE SEPTIEMBRE)

Las operaciones que tengan la consideración de operación de reestructuración –en este caso, parece que pueden tenerla por los concepto de canje de valores, de fusión y de aportaciones no dinerarias especiales–, estarán no sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la constitución de una nueva sociedad así como la ampliación de capital de sociedades ya constituidas estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedades y de aumento de capital, respectivamente, si bien estarían exentas del impuesto.

En este último caso, la sujeción de tales operaciones a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Asimismo, la obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secunda-

rio no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen.

DISOLUCIÓN DE UNA SOCIEDAD HOLDING RECIBIENDO LOS SOCIOS, LAS PARTICIPACIONES EN LAS SOCIEDADES FILIALES DEL GRUPO QUE EN SU DÍA APORTARON (CONSULTA Nº V2233-11 DE 23 DE SEPTIEMBRE)

Dado que la operación descrita no constituye una de las operaciones de reestructuración a que se refiere el artículo 21 del TRLITPAJD, por lo que procederá la tributación conforme a los siguientes preceptos.

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 19.1.1º del TRLITPAJD:

“Son operaciones societarias sujetas: 1º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades”.

Por su parte, el artículo 23 del TRLITPAJD establece lo siguiente:

“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”.

En relación con la determinación de la base imponible, el artículo 25.4 del TRLITPAJD dispone que:

“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”.

Finalmente, siguiendo lo establecido en el artículo 26 del mismo texto refundido:

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

APORTACIÓN DE FONDOS A UNA ASOCIACIÓN DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN EN VIRTUD DEL CUAL DICHA ENTIDAD ASUME LA POSICIÓN DE GESTOR (CONSULTA Nº V2234-11 DE 23 DE SEPTIEMBRE)

El contrato de cuentas en participación se equipara a una sociedad, lo que conlleva que determinadas operaciones referentes a dicho contrato tributen por la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD en los mismos términos en que lo harían tales operaciones referidas a sociedades.

Así, la formalización del contrato de cuentas en participación tributará del mismo modo que la constitución de una sociedad, y las aportaciones que efectúen los cuenta-partícipes que se adhieran al contrato tributarán, según las circunstancias, bien como si se tratara del aumento de capital de una sociedad, bien como si fueran aportaciones de los socios que no supongan un aumento del capital social.

En consecuencia, tanto la formalización del contrato de cuentas en participación como las aportaciones posteriores que efectúen los cuenta-partícipes –tanto los nuevos que, en su caso, se incorporen, como los iniciales– estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD por los conceptos de constitución de sociedad, de aumento de capital o de aportaciones de los socios, si bien en todos los casos, la operación estará exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).11 del TRLITPAJD. Por último, cabe indicar que la exención del artículo 45.I.B).11 cubre exclusivamente los flujos económicos de los socios a la sociedad –en este caso, de los cuenta-partícipes al contrato de cuentas en participación–, pero no los contrarios.

En consecuencia, las operaciones de retirada de fondos del contrato de cuentas en participación o su resolución o cancelación estarán plenamente sujetas a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por los conceptos de disminución de capital y de disolución de sociedad, respectivamente, sin exención.

ENTIDAD BELGA ADJUDICA UN BIEN INMUEBLE SITUADO EN ESPAÑA A SU ÚNICO SOCIO EN PROPORCIÓN A SU PARTICIPACIÓN EN LA SOCIEDAD (CONSULTA Nº V2254-11 DE 26 DE SEPTIEMBRE)

SI LA ENTIDAD BELGA REALIZA OPERACIONES EN ESPAÑA

Si la entidad belga realiza operaciones en España y la adjudicación del bien inmueble situado en España se

realiza al único socio en proporción a su participación en la sociedad, la adjudicación constituiría una disolución de la sociedad extranjera que realiza operaciones de su tráfico en España, lo que constituye el hecho imponible de la modalidad de “operaciones societarias” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que debería tributar a cargo del socio adjudicatario del bien inmueble sobre el valor real del bien adjudicado, sin deducción de deudas ni gastos, y aplicando a este valor real el tipo de gravamen del 1 por 100, todo ello según resulta de los artículos 19, 20, 23, 25 y 26 del vigente texto refundido del impuesto.

SI LA ENTIDAD BELGA NO REALIZA OPERACIONES EN ESPAÑA

En el caso de que la entidad belga no realizara operaciones en España, dado que la operación no quedaría sujeta por el concepto de operaciones societarias, quedaría sujeta por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas en virtud del artículo 7 del texto refundido del impuesto al tipo que establece el artículo 11 del mismo texto legal.

ESCISIÓN PARCIAL DE RAMA DE ACTIVIDAD MEDIANTE EL TRASPASO DE LAS VIVIENDAS A UNA ENTIDAD DE NUEVA CREACIÓN COMO ENTIDAD BENEFICIARIA (CONSULTA N° V2283-11 DE 27 DE SEPTIEMBRE)

Si la operación descrita en el escrito de consulta tiene la consideración de operación de reestructuración, en este caso, por el concepto de escisión parcial de rama de actividad, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

Si, por el contrario, la operación a realizar no tuviera la consideración de operación de reestructuración, la operación de constitución de la nueva sociedad-o la parte de las aportaciones no dinerarias no consideradas operación de reestructuración, estaría sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedad, si bien estaría exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el número 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, en la redacción dada a aquel por el Real Decreto Ley 13/2010 de 3 de Diciembre, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, arriba reproducido.

En este último caso, la sujeción de la operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

AUMENTO DE CAPITAL EN LA QUE SE APORTAN BIENES Y DERECHOS CONJUNTAMENTE CON DEUDAS (CONSULTA N° V2303-11 DE 28 DE SEPTIEMBRE)

Las operaciones de aumento de capital de una sociedad, cualesquiera que sea la naturaleza de la aportación que realicen los suscriptores de las acciones, estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero exentas.

La sujeción a dicha modalidad del impuesto impedirá la sujeción de tales operaciones a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de dicho impuesto.

Para determinar la tributación de las operaciones de aumento de capital en el ITPAJD, ha de tenerse en cuenta si toda la aportación no dineraria que efectúen los suscriptores de la ampliación corresponde al capital suscrito o si, por el contrario, parte de dicha aportación tiene alguna otra contraprestación, pues en tal caso, cada parte deberá tributar conforme a la verdadera naturaleza jurídica de la operación que se realiza.

En las operaciones de aumento de capital en que se aporten bienes y derechos conjuntamente con deudas, sólo la diferencia entre aquéllos y éstas quedará cubierta por la ampliación de capital.

Sin embargo, el resto de la aportación, esto es, la parte que coincide con la deuda que se aporta, constituirá una adjudicación expresa en pago de asunción de deudas, sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, sin perjuicio de que concurra el supuesto de no sujeción previsto en el artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del impuesto.

ESCISIÓN FINANCIERA (CONSULTA Nº V2482-11 DE 17 DE OCTUBRE)

La operación de escisión financiera que se pretende realizar, si tiene la consideración de operación de restructuración, en este caso, parece que por el concepto de escisión, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

En caso contrario, la constitución de una nueva sociedad estará sujeta a la modalidad de operaciones societarias por el concepto de constitución de sociedades, si bien estaría exenta del impuesto.

En este último caso, la sujeción de tal operación a la modalidad de operaciones societarias impediría su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales.

Por otro lado, la obtención del control de una sociedad cuyo activo está compuesto en más de un 50 por 100 por bienes inmuebles sitos en territorio nacional mediante la adquisición de valores en el mercado secundario no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, por no concurrir los requisitos exigidos por el artículo 108.2.b) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, para el devengo del gravamen.

TRANSFORMACIÓN DE UNA SOCIEDAD AGRARIA DE TRANSFORMACIÓN EN SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA (CONSULTA Nº V2577-11 DE 27 DE OCTUBRE)

La transformación no está incluida dentro de los conceptos que conforman el hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias.

Por otro lado, en cuanto a la tributación de la transformación de sociedades en el ámbito de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, fue expresamente declarada contraria a derecho en virtud de las Sentencias de 3 de noviembre de 1977, eliminándose la referencia que a dicha operación se hacía en el artículo 75 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. En las referidas sentencias (Recursos 544/1995 y 532/1995, BOE de 23 de mayo de 1998), se ordenó expresamente la supresión de los términos “transformación” y el inciso “por transformación de sociedad el cambio de naturaleza o forma de la misma” que conformaban la redacción original del precepto.

Por último, debemos señalar que efectivamente el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, modifica el artículo 45.I.B).11 del Texto Refundido del ITP y AJD, estableciendo una exoneración de todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas, por lo que dispone una exención para los hechos imponibles contenidos en el artículo 19.1 con la excepción de la disolución de la sociedad o reducción de capital.

Conforme a la nueva “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.” Si bien, dicha exención en nada afecta a la transformación de sociedad, en cuanto, como se ha dicho, no es operación sujeta a operaciones societarias.

TRANSMISIÓN DE UN CENTRO COMERCIAL EN FUNCIONAMIENTO (CONSULTA Nº V2099-11 DE 19 DE SEPTIEMBRE)

En la contestación vinculante de 23 de febrero de 2009, Nº V 0360-09, se concluyó, ante hechos similares, que “la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, en este caso un centro comercial, constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido al constituir mera cesión de bienes que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos”.

A partir de dicho antecedente y considerando que la dotación de medios organizativos se ha realizado por un tercero que cesará en la misma y que el objeto de la compraventa está constituido, en última instancia, por

la entrega de un inmueble, alguno de cuyos locales se encuentran previsiblemente arrendados, la operación supone una mera cesión de bienes y derechos que, por sí misma, no es capaz de funcionar autónomamente al no verse acompañada de una mínima estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos.

En consecuencia, a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

TRANSMISIÓN DE TODOS LOS ELEMENTOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD DE UNA OFICINA DE FARMACIA CON EXCEPCIÓN DEL LOCAL DONDE SE DESARROLLA, QUE POSTERIORMENTE ARRENDARÁ AL ADQUIRENTE (CONSULTA Nº V2167-11 DE 21 DE SEPTIEMBRE).

En estas circunstancias, tal y como ya se ha señalado por este Centro Directivo, entre otras, en las consultas vinculantes V0241-11 y V1843-11, de 3 de febrero y 21 de julio de 2011, respectivamente, evacuadas en relación con la transmisión de los elementos afectos al desarrollo de una actividad de farmacia, en supuestos similares al planteado en el escrito de consulta, puede concluirse que el inmueble no es un elemento consustancial y necesario, y que los elementos que van a ser objeto de transmisión son susceptibles de desarrollar una actividad económica autónoma por sus propios medios.

Por tanto, en el supuesto considerado, a falta de otros elementos de prueba, la referida transmisión estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

ENAJENACIÓN POR UN AYUNTAMIENTO DE UN SOLAR QUE ACTUALMENTE TIENE LA CALIFICACIÓN DE BIEN PATRIMONIAL (CONSULTA Nº V2466-11 DE 17 DE OCTUBRE)

El patrimonio municipal del suelo se configura legalmente como un patrimonio separado dentro del patrimonio de las entidades públicas, en general, y locales, en particular, y estará constituido, esencialmente, por terrenos, cualquiera que sea su calificación urbanística, adscritos a la finalidad genérica prevista en el artículo 39 del citado Real Decreto Legislativo, cuyo apartado 1 establece lo siguiente:

“1. Los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo anterior, deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública. Podrán ser destinados también a otros usos de interés social, de acuerdo con lo que dispongan los instrumentos de ordenación urbanística, sólo cuando así lo prevea la legislación en la materia especificando los fines admisibles, que serán urbanísticos o de protección o mejora de espacios naturales o de los bienes inmuebles del patrimonio cultural.”

De acuerdo con lo anterior, la entrega de un solar por parte del ayuntamiento consultante a cambio de una contraprestación dineraria constituye una de las actividades que se engloban dentro de la actividad general de gestión del patrimonio público del suelo llevada a cabo por la Administración pública correspondiente.

Por otro lado, esta Dirección General ya ha manifestado en su Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos, que “los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción.”.

De lo anterior se deduce que el patrimonio municipal del suelo constituye, sin excepción, un patrimonio empresarial, por lo que todas las actividades que se lleven a cabo con el fin de gestionar dicho patrimonio, tendrán, de igual forma, carácter empresarial.

No obstante lo anterior, el hecho de que tales actividades tengan la consideración de actividades empresariales no determina por sí mismo la sujeción de éstas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que también resulta imprescindible para determinar la sujeción al impuesto, como así se prevé en el artículo 4 de la Ley 37/1992, en general, y en el artículo 7.8º de la misma Ley, en particular, que las operaciones se realicen a título oneroso, es decir, mediante contraprestación. Cítese a título de ejemplo la cesión gratuita de parcelas por un ayuntamiento a otras entidades para la promoción de viviendas de promoción pública, tanto en régimen de venta como de alquiler o bien operaciones consistentes en la cesión gratuita de parcelas de

suelo dotacional a otras entidades de derecho público o privado, siendo el destino de estas la construcción de hospitales, colegios, bibliotecas, centros asistenciales y cualquier otro análogo, que son operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido para el ayuntamiento cedente, de conformidad con lo previsto en el artículo 7, número 8º, de la Ley 37/1992 (véase, entre otras, la contestación a la consulta vinculante V0107-06, de 19 de enero).

Según se desprende del escrito de consulta, el ayuntamiento consultante tiene la intención de transmitir un solar a cambio de una contraprestación dineraria por lo que, de acuerdo con lo señalado con anterioridad, la operación se realiza en el ejercicio de la actividad de gestión del patrimonio municipal del suelo, de tal forma que dicha operación tiene la calificación de empresarial. Puesto que tal operación se realiza mediante contraprestación, cabe concluir que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, como así preceptúa el previamente transcrito artículo 4 de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

CONSTITUCIÓN DE UNA FUNDACIÓN (CONSULTA Nº V2594-11 DE 31 DE OCTUBRE)

El artículo 19.1.1º 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, dispone que:

“Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades”.

Así mismo, el artículo 22 del mismo cuerpo legal determina en su número 1º que

“A los efectos de este impuesto se equiparán a sociedades: 1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos”.

Tratándose las fundaciones de entidades sin fin de lucro, no tienen carácter de sociedades a efectos del Impuesto, por lo que su constitución no podrá gravarse por el Título II de Operaciones Societarias.

CANCELACIÓN DE CONDICIÓN RESOLUTORIA NO EN GARANTÍA DE PRECIO APLAZADO (CONSULTA Nº V2058-11 DE 14 DE SEPTIEMBRE)

El Tribunal Supremo, refiriéndose a la cuota gradual, ha establecido en su sentencia de 24 de octubre deducción 2003 que:

“lo que se somete al gravamen, según el artículo 27 del Texto Refundido, son los documentos notariales, mercantiles y administrativos y en el caso de los primeros, lo único que exige el artículo 32.2 para las primeras copias de escrituras es que «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 no (estén) sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del art. 1.º de esta Ley», esto es, a transmisiones patrimoniales y a operaciones societarias”.

La exigencia de estos requisitos adicionales impide calificar a la cuota gradual como un gravamen meramente documental, pues no es suficiente el otorgamiento del documento para configurar el hecho imponible de aquélla.

Por el contrario, la necesidad de que el documento tenga por objeto cantidad o cosa valuable implica que la finalidad de la cuota gradual es gravar actos o contratos con contenido económico (los actos sin contenido económico, como los referentes a la capacidad civil o a la representación no están gravados). Además, el hecho de que se grave sólo la primera copia del documento indica que cada acto o contrato debe ser gravado una sola vez (y no tantas veces como documentos contengan dicho acto o contrato).

Por último, el requisito de que dicho acto o contrato no haya estado sujeto al ISD o a las otras modalidades del ITP significa que la cuota gradual funciona como una figura de cierre del tráfico jurídico, mediante la que se grava el contenido del documento y no su soporte documental formal.

Es decir, se pretende gravar la incorporación al tráfico jurídico de ciertos actos o contratos no sujetos a otros gravámenes, incorporación que se produce una única vez.

En este sentido, en la escritura de cancelación de la condición resolutoria impuesta por la parte vendedora en relación al cumplimiento de determinados requisitos por parte de la entidad adquirente, no concurren los cuatro requisitos exigidos para configurar el hecho imponible de la cuota gradual, pues no parece que tenga por objeto cantidad o cosa valuable.

NOVACIÓN DEL PRÉSTAMO HIPOTECARIO MODIFICANDO LAS CONDICIONES FINANCIERAS DEL MISMO (CONSULTA Nº V2337-11 DE 3 DE OCTUBRE)

La escritura pública en la que se formalice la novación modificativa de un préstamo hipotecario concertado con una entidad financiera está sujeta a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del ITPAJD.

Si la novación modificativa del préstamo hipotecario se refiere a las condiciones del tipo de interés, a la alteración del plazo o a ambas, y el préstamo hipotecario está concertado con una de las entidades financieras a que se refiere el artículo 1 de la Ley 2/1994, la escritura pública en que se formalice la operación estará exenta de la referida cuota gradual.

Ahora bien, si la escritura pública incluye la novación de algún otro aspecto del préstamo hipotecario que también cumpla los requisitos del artículo 31.2 del TRLITPAJD, en especial, que tenga contenido valuable, sí estará sujeta a la cuota gradual sin exención por esa operación.

NOVACIÓN MODIFICATIVA DE UN CONTRATO DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO CONSISTENTE EN LA AMPLIACIÓN DEL PLAZO DEL CONTRATO, SIN VARIAR EL VALOR RESIDUAL (CONSULTA Nº V2473-11 DE 17 DE OCTUBRE)

El acto contenido en la escritura, modificación de un contrato de arrendamiento financiero anterior estableciendo una ampliación del plazo, no supone un hecho imponible en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del ITPAJD, ni del Impuesto de Sucesiones o Donaciones.

Por tanto solo queda por determinar si dicha escritura tiene por objeto cantidad o cosa valuable, debiendo concluirse que si la suma de las cuotas que se van a pagar por la novación del contrato es la misma que la suma de las cuotas anteriores, lo valuable, el contrato de arrendamiento financiero, ya tributó, no produciéndose ahora más que una modificación relativa a la forma de pago de dicho contrato, que no supone una ampliación de su contenido por la que se deba tributar.

Ahora bien, si la suma de las nuevas cuotas es superior a la suma de las cuotas anteriores, circunstancia que parece ser el caso consultado, sí que habrá contenido valuable y deberá tributar por actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido del ITPAJD, y será la base imponible la diferencia que exista entre la suma de las cuotas que surjan con la novación del contrato y la suma de las cuotas por las que se pagó en su momento.

CREACIÓN DE TRES SUBCOMUNIDADES DE PROPIETARIOS DENTRO DE LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS EXISTENTE, SIN QUE SU CREACIÓN SUPONGA NINGUNA ALTERACIÓN NI FÍSICA NI DE COEFICIENTES DE PARTICIPACIÓN EN LA COMUNIDAD GENERAL EXISTENTE (CONSULTA Nº V2558-11 DE 15 DE OCTUBRE)

En la escritura de referencia concurre el requisito de inscribibilidad, pues, conforme al artículo 8.4º de la Ley Hipotecaria, cuando se inscribe un edificio en régimen de propiedad horizontal se describe tanto el inmueble en su conjunto como los distintos pisos o locales susceptibles de aprovechamiento independiente, la cuota de

participación que a cada uno corresponde en relación con el inmueble y, además, las reglas contenidas en el título y en los Estatutos que configuren el contenido y ejercicio de dicha propiedad.

Asimismo concurre el requisito de no sujeción del contenido de la escritura por alguno de los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1 del texto refundido.

Respecto de la modalidad operaciones societarias la no sujeción se deriva, como antes se ha dicho, de la ausencia de finalidad empresarial de las subcomunidades y respecto de la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, del hecho de que no se entiende producida transmisión patrimonial alguna en tanto la constitución de las subcomunidades se limite al establecimiento de las normas de gestión y administración de los elementos y zonas comunes a la comunidad, sin implicar alteración alguna de las titularidades existentes, ya sea de los elementos privativos o comunes de la comunidad.

Sin embargo, no concurre el requisito de que la escritura tenga por objeto cantidad o cosa valuable, pues al limitarse a meras normas o reglas de administración en nada se modifica el contenido o el ámbito de la propiedad de los titulares de los pisos individuales con relación a la situación anterior a la existencia de las subcomunidades.

En consecuencia, la escritura de constitución de las subcomunidades no origina tributación alguna por la cuota variable del documento notarial de Actos Jurídicos Documentados.

APORTACIÓN A TÍTULO GRATUITO DE UN INMUEBLE A UNA FUNDACIÓN COMO DOTACIÓN PATRIMONIAL INICIAL A LA MISMA (CONSULTA Nº V2594-11 DE 31 DE OCTUBRE)

Al ser la adquirente una persona jurídica, la adquisición lucrativa del inmueble no estará sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, impuesto que sólo grava las adquisiciones lucrativas de personas físicas.

La no sujeción de la adquisición al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas u operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados–, originará la sujeción de la escritura pública en la que se formalice la adquisición del inmueble por la fundación a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al cumplirse los cuatro requisitos exigidos por el artículo 31.2 del texto refundido del impuesto.

Ahora bien, el artículo 45.I.A. b) del mismo texto legal establece que gozarán de exención:

“b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.”

Por lo tanto, la escritura pública en la que se formalice la adquisición del inmueble por la fundación estará sujeta a la modalidad de actos jurídicos documentados, pero si la fundación se acoge a la Ley 49/2002, resultará exenta del mismo.

UNIÓN EUROPEA: TRANSMISIÓN DE EMPRESA

Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de noviembre 2011

1

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LCEur 1977, 138), Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2

Dicha petición se presentó en el marco de un recurso de casación que enfrenta al Finanzamt Lüdenscheid (autoridad fiscal, en lo sucesivo, «Finanzamt») a la Sra. Schriever en relación con una liquidación complementaria en la que el Finanzamt calificó la enajenación de las existencias y del equipamiento de un comercio realizada por la Sra. Schriever de operación sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico
Sexta directiva

3

Con arreglo al artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), están sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4

Según el artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva (LCEur 1977, 138), se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

5

A tenor del artículo 5, apartado 8, de la citada Directiva (LCEur 1977, 138):

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total».

6

Conforme al artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), el artículo 5, apartado 8, de ésta se aplica «en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios».

Derecho nacional

7

En virtud del artículo 1, apartado 1, número 1, primera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993; BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG»), están sujetas al

IVA las entregas y otras prestaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un empresario en el seno de su empresa.

8

El artículo 1, apartado 1 bis, de la UStG, que transpone en el Derecho nacional los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), dispone:

«Las operaciones realizadas en el marco de la transmisión de un negocio a otro empresario para las necesidades de su empresa no estarán sujetas al IVA. Se considerará que existe la transmisión de un negocio cuando se transmita la propiedad o se aporte a una sociedad, a título oneroso o gratuito, la totalidad de una empresa o una actividad explotada por separado en el seno de una empresa. El empresario adquirente se subrogará en los derechos y obligaciones del cedente».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9

La Sra. Schriever explotó, hasta el 30 de junio de 1996, un comercio minorista de artículos deportivos en unos locales comerciales de su propiedad. A partir de dicha fecha, enajenó las existencias y el equipamiento de la tienda a Sport S. GmbH (en lo sucesivo, «Sport S.») por un precio total de 455.000 DEM, sin que se mencionara el IVA en la factura expedida en este contexto.

10

Paralelamente, la Sra. Schriever arrendó a Sport S., a partir del 1 de agosto de 1996 y por tiempo indefinido, los locales comerciales en los que se llevaba a cabo la actividad comercial. Sin embargo, según los términos del contrato de arrendamiento, éste podía ser resuelto por cualquiera de las partes a más tardar el tercer día laborable de cada trimestre natural, con efectos al término del siguiente trimestre natural.

11

Sport S. continuó la actividad del comercio de artículos deportivos hasta el 31 de mayo de 1998.

12

La Sra. Schriever consideró la enajenación de las existencias y del equipamiento de la tienda como una transmisión íntegra de un negocio no sujeta al impuesto con arreglo al artículo 1, apartado 1 bis, de la UStG. Por ello, no hizo constar los rendimientos obtenidos en dicha operación en su declaración del IVA del ejercicio de 1996.

13

El Finanzamt consideró, por el contrario, que no se cumplían los requisitos de una transmisión íntegra de un negocio, ya que el inmueble, como elemento esencial del negocio, no formaba parte de los elementos enajenados a Sport S. En la liquidación complementaria del ejercicio 1996, el Finanzamt calificó la operación como sujeta al impuesto y liquidó el IVA correspondiente.

14

El Finanzgericht, estimando el recurso interpuesto por la Sra. Schriever contra la resolución del Finanzamt, consideró que, a la vista de todas las circunstancias del asunto, la operación controvertida era realmente una transmisión íntegra de un negocio, en el sentido del artículo 1, apartado 1 bis, de la UStG, ya que, por una parte, Sport S. había continuado efectivamente la actividad del negocio de la Sra. Schriever y que, por otra parte, la mera posibilidad teórica de resolver en cualquier momento el contrato de arrendamiento no tenía ninguna incidencia a este respecto.

15

El Finanzamt interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof, sosteniendo que un arrendamiento sujeto al plazo legal de resolución contractual no garantizaba una continuidad duradera de la actividad de la empresa puesto que no es posible la explotación del comercio minorista sin los locales del establecimiento.

16

En su resolución, el Bundesfinanzhof recuerda que, según su reiterada jurisprudencia, una transmisión podía

calificarse de transmisión de un negocio a pesar de que determinados elementos esenciales del citado negocio fueran excluidos de la operación, siempre que, no obstante, el empresario pueda utilizar dichos elementos esenciales a largo plazo, para continuar de manera duradera la actividad del negocio. Dicho órgano jurisdiccional señala que consideró que un arrendamiento celebrado con una duración de diez años era suficiente para permitir el uso de los citados elementos esenciales a largo plazo, mientras que el Finanzgericht Baden-Württemberg estimó, en una sentencia firme, que el arrendamiento por un período de cinco años de un inmueble de uso empresarial, propiedad del cedente, era insuficiente para considerar que había una «continuidad» de la actividad empresarial.

17

Según el Bundesfinanzhof, las circunstancias del asunto principal son, no obstante, especiales, en la medida en que el arrendamiento por tiempo indefinido podía ser resuelto por cualquiera de las partes a corto plazo.

18

En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Se produce una “transmisión” de una universalidad total de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la [Sexta] Directiva (LCEur 1977, 138) [...], cuando un empresario cede en propiedad a un adquirente las existencias y el equipamiento comercial de su comercio minorista, pero sólo le arrienda el local comercial de su propiedad?
2. ¿Es, a tal efecto, determinante que el local comercial haya sido cedido para su uso mediante un contrato de arrendamiento de larga duración o que el contrato de arrendamiento tenga una duración indefinida y pueda ser resuelto por cualquiera de las partes a corto plazo?».

Sobre las cuestiones prejudiciales

19

Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede ser resuelto a corto plazo por las dos partes.

20

En primer lugar, procede recordar que el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) establece que los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. De ello se deduce que cuando un Estado miembro ejerce dicha facultad, la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no se considera entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, no está sujeta al IVA de conformidad con el artículo 2 de ésta (véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de febrero de 2001 [TJCE 2001, 58], Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 30; de 27 de noviembre de 2003 [TJCE 2003, 395], Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 29 y de 29 de octubre de 2009 [TJCE 2009, 343], SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 36).

21

En virtud del artículo 5, apartado 8, segunda frase, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), los Estados miembros podrán excluir de la aplicación de esta regla de la no entrega las transmisiones de una universalidad de bienes en favor de un beneficiario que no sea sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva o que sólo actúe como sujeto pasivo respecto a una parte de sus actividades, si ello es necesario para evitar distorsiones de la competencia. Debe considerarse que esta disposición precisa de manera exhaustiva las condiciones en las que un Estado miembro que hace uso de la facultad prevista en la primera frase de este apartado puede limitar la aplicación de la regla de la no entrega (sentencia, Zita Modes [TJCE 2003, 395], antes citada, apartado 30).

22

En segundo lugar, por lo que respecta al concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes», a que se refiere el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que éste constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión que debe recibir, en toda la Unión, una interpretación uniforme. A falta de una definición de este concepto en la Sexta Directiva o de remisión expresa al Derecho de los Estados miembros, su sentido y su alcance deben buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes [TJCE 2003, 395], antes citada, apartados 32 a 35).

23

Precisamente, a la luz del contexto del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) y del objetivo perseguido por ésta, el Tribunal de Justicia consideró que esta disposición está encaminada a permitir a los Estados miembros facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado (sentencia Zita Modes [TJCE 2003, 395], antes citada, apartado 39).

24

Asimismo, el Tribunal de Justicia declaró que, habida cuenta de esta finalidad, el concepto de «transmisión [...] de una universalidad total o parcial de bienes» debe interpretarse en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias (véanse las sentencias antes citadas Zita Modes [TJCE 2003, 395], apartado 40, y SKE, apartado 37).

25

De ello resulta que, para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

26

La cuestión de si este conjunto debe contener, en particular, bienes tanto mobiliarios como inmobiliarios debe apreciarse a la luz de la naturaleza de la actividad económica de que se trate.

27

En el caso de que una actividad económica no requiera la utilización de locales específicos o equipados de instalaciones fijas necesarias para llevar a cabo la actividad económica, puede haber una transmisión de una universalidad de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) incluso sin la transmisión de los derechos de propiedad de un inmueble.

28

En cambio, no es posible considerar que existe tal transmisión, en el sentido de la citada disposición, sin que el cesionario tome posesión de los locales comerciales cuando la actividad económica de que se trata consiste en la explotación de un conjunto inseparable de bienes muebles e inmuebles. En particular, si los locales comerciales están equipados con instalaciones fijas necesarias para desarrollar la actividad económica, dichos inmuebles deben formar parte de los elementos enajenados para que se produzca una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138).

29

Del mismo modo, también puede tener lugar una transmisión de bienes si se ponen a disposición del cesionario los locales comerciales mediante un contrato de arrendamiento o si éste dispone él mismo de un in-

mueble apropiado al que trasladar el conjunto de bienes transmitidos y donde puede continuar desarrollando la actividad económica de que se trate.

30

Cualquier otra interpretación provocaría una distinción arbitraria entre, por una parte, las transmisiones realizadas por los propietarios de los locales donde se encuentran los establecimientos mercantiles o la parte de la empresa cuya cesión se pretende y, por otra, las realizadas por los cedentes que solamente son titulares de un derecho de arrendamiento sobre esos mismos locales. En efecto, ni la redacción del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) ni su finalidad dejan suponer que estos últimos no puedan realizar la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la citada disposición.

31

Por añadidura, el importe del IVA a pagar en concepto de la transmisión de una empresa o de una parte de una empresa puede suponer una carga especialmente elevada para el cesionario en comparación con los recursos de la empresa de que se trate, incluso en el caso de que la universalidad de bienes transmitida no tenga inmuebles. Por ello, es conforme a la finalidad de la disposición de que se trata, como resulta del apartado 23 de la presente sentencia, conceder un tratamiento especial también a las transmisiones de una universalidad de bienes concomitantes a la celebración de un arrendamiento de locales comerciales (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes [TJCE 2003, 395], antes citada, apartado 41).

32

De las consideraciones anteriores resulta que procede realizar una apreciación global de las circunstancias de hecho que caracterizan la operación controvertida para determinar si ésta está comprendida en el ámbito del concepto de transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138). En este marco, debe concederse especial importancia a la naturaleza de la actividad económica que se pretende ejercer.

33

Por lo que respecta, en particular, a la transmisión de las existencias y del equipamiento de un comercio minorista, ésta se realiza generalmente para permitir al adquirente continuar la gestión del citado comercio.

34

Incluso si se trata de una actividad económica que no puede desarrollarse sin disponer de locales comerciales, no es necesario, por regla general, para garantizar el mantenimiento del comercio minorista cedido, que el propietario del comercio lo sea también del inmueble en el que se encuentra el comercio.

35

En la medida en que la transmisión de las existencias y del equipamiento comercial es suficiente para permitir la continuidad de una actividad económica autónoma, la transmisión de los inmuebles no es determinante para calificar la operación como transmisión de una universalidad de bienes.

36

Además, cuando resulte que el desarrollo de la actividad económica de que se trate requiere que el adquirente utilice los mismos locales de los que dispuso el vendedor, nada se opone, en principio, a que la posesión se transmita mediante la celebración de un contrato de arrendamiento.

37

También es necesario, para la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) , que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias (véase, en este sentido, la sentencia Zita Modes [TJCE 2003, 395], antes citada, apartado 44).

38

A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que las intenciones que albergaba el

adquirente pueden o, en determinados casos, deben tomarse en consideración al apreciar globalmente las circunstancias de una operación, siempre que éstas puedan deducirse a partir de elementos objetivos (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24; de 26 de septiembre de 1996 [TJCE 1996, 160], Enkler, C-230/94, Rec. p. I-4517, apartado 24; de 21 de marzo de 2000 [TJCE 2000, 47], Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 47, así como de 18 de noviembre de 2010 [TJCE 2010, 345], X, C-84/09, Rec. p. I-0000, apartados 47 y 51).

39

De los autos remitidos al Tribunal de Justicia resulta que, en el asunto principal, la transmisión de las existencias y del equipamiento comercial de los artículos de deporte concomitante al arrendamiento de los locales comerciales permitió al adquirente desarrollar la actividad económica autónoma llevada a cabo anteriormente por el vendedor. A este respecto, consta que dicha transmisión no puede considerarse una mera venta de existencias de productos. En efecto, tanto las existencias como el equipamiento comercial formaban parte del conjunto de bienes cedidos. Asimismo, el hecho de que el cesionario llevase a cabo la explotación del comercio de deporte durante cerca de dos años confirma que su intención no era liquidar de inmediato la actividad en cuestión.

40

Por ello, el hecho de que los locales comerciales se entregaran únicamente en alquiler al adquirente, y no se vendieran a éste, no constituye, en el asunto principal, un obstáculo para que dicho adquirente desarrolle la actividad del vendedor.

41

Por último, el órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si la duración del arrendamiento y la forma de finalizar éste deben tomarse en consideración para apreciar si la transmisión de un establecimiento comercial o de una parte de una empresa pueden calificarse como transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138).

42

A este respecto, procede señalar que elementos como la duración del arrendamiento celebrado y las formas acordadas para finalizarlo deben ser tenidas en cuenta al apreciar globalmente la operación de transmisión de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), dado que pueden influir sobre dicha apreciación en caso de que puedan impedir la continuidad duradera de la actividad económica.

43

Sin embargo, la posibilidad de resolver un contrato de arrendamiento por tiempo indefinido previo preaviso a corto plazo no es, en sí misma, determinante para concluir que el cesionario tuviese la intención de liquidar de inmediato el establecimiento comercial o la parte de empresa transmitida. Por consiguiente, no puede denegarse la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) sobre la base de dicho único motivo.

44

Esta interpretación es conforme con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. En efecto, dicho principio se opone a que operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción de este impuesto (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 1999 [TJCE 1999, 174], Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20, y de 10 de marzo de 2011 [TJCE 2011, 57], Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Rec. p. I-0000, apartado 36). De ello resulta que se vulneraría dicho principio, si la posibilidad de aplicar el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) a una operación de transmisión de una universalidad de bienes, como la controvertida en el litigio principal, dependiese de las condiciones del contrato de arrendamiento, y, en particular de su duración y de su forma de resolución.

45

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artícu-

lo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138) debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma.

Costas

46

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 (LCEur 1977, 138), Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que constituye la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido de esta disposición, la transmisión al cesionario de la propiedad de las existencias y del equipamiento comercial de un comercio minorista, concomitante al arrendamiento de los locales del citado comercio por tiempo indefinido, pero que puede resolverse a corto plazo por las dos partes, siempre que los bienes transmitidos sean suficientes para que el citado cesionario pueda continuar de manera duradera una actividad económica autónoma.