
Numero Resolucion :V3778-2015

Marginal:69469837

Fecha :30-11-2015

DESCRIPCION :

Los consultantes son dos cónyuges casados en régimen de separación de bienes y tienen tres hijos en común.

El marido tiene la condición de jubilado y actualmente está desarrollando la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, en concreto locales industriales, para la cual está dado de alta en el epígrafe 861.2 del IAE. A efectos del IRPF declara dichos ingresos como rendimientos de actividades empresariales.

Dicha actividad se lleva a cabo tanto sobre los inmuebles propiedad al 100% del marido, como de los que son propiedad conjunta con su esposa.

Los inmuebles arrendados y afectos a la actividad de alquileres son tres inmuebles independientes, dos solares destinados a aparcamiento de los clientes y un local comercial, concretamente:

-Un hotel de 35 habitaciones y solar anexo para aparcamiento de vehículos de clientes (propiedad 100% del marido).

-Un hotel de 24 habitaciones y solar anexo para aparcamiento de vehículos de clientes (propiedad de ambos cónyuges al 50%)

-Un restaurante de convenciones con capacidad para 250 comensales (propiedad de ambos cónyuges al 50%).

-Un local comercial (propiedad 100% del marido).

Todos los inmuebles afectos a la actividad de alquileres, excepto el local comercial, están arrendados a la sociedad A titularidad al 100% del matrimonio y sus tres hijos.

Esta sociedad arrendataria explota directamente los establecimientos dedicándolos a servicios de restauración y hostelería. Está dada de alta en los epígrafes 671.4 Restaurantes de dos tenedores, 673.2 Otros cafés y bares, 681 Hospedaje en Hoteles y Moteles, 682

Hospedaje en Hoteles y Pensiones, 685 Alojamientos turísticos extra hoteleros.

Para el desarrollo de la actividad de alquileres del consultante, desde hace más de tres años, cuenta con un local dedicado en exclusiva a la actividad, con una persona con contrato laboral a jornada completa y lleva la contabilidad de acuerdo a lo dispuesto en el Código de Comercio.

La persona contratada es desde el 30/10/2012 el hijo del consultante, tiene contrato laboral a jornada completa, se encuentra dado de alta en el régimen general de la Seguridad Social y lleva a cabo la gestión y administración de los inmuebles y alquileres.

Por su parte, la esposa, se encuentra dada de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos y desarrolla el cargo de administradora de la sociedad que explota los inmuebles hoteleros alquilados, así como trabajo personal en la mencionada sociedad.

Para diciembre de 2015 los consultantes están considerando la aportación de la actividad de alquiler de locales con todos sus bienes afectos, a la sociedad arrendataria de los inmuebles.

Para ello procederían al aumento de capital de la sociedad mediante la aportación no dineraria de la rama de actividad titularidad del marido, junto con la totalidad de los inmuebles afectos a la actividad, tanto los de propiedad conjunta del matrimonio como los individuales del marido.

La sociedad arrendataria a la que se hará la aportación no dineraria de la rama de actividad tiene su domicilio en territorio español.

Con la aportación tanto el marido como su esposa mantendrían un porcentaje de participación en el capital de la sociedad superior al 5% del total.

El objetivo de esta reorganización patrimonial es:

1. Capitalizar la sociedad dónde se lleva a cabo la actividad hotelera, dotarla de una mayor solvencia patrimonial a los efectos de facilitar el acceso a fuentes de financiación.
2. Asegurar la continuidad de la actividad hotelera de la sociedad, asegurándose la propiedad de los activos inmobiliarios productivos imprescindibles para el desarrollo de la actividad hotelera actual.
3. Conservar la unidad de explotación del patrimonio y evitar su disgregación a consecuencia de una futura sucesión mortis causa.
4. La consecución de economías de escala que repercutan en una mejora del rendimiento

de la actividad de explotación de los establecimientos.

CUESTION:

1.- Si la actividad de alquiler de inmuebles desarrollada por el consultante reúne los requisitos de rama de actividad a los efectos de la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta en especial que:

i) La persona actualmente contratada a tiempo completo por parte del esposo para la actividad de alquileres es un hijo de éste, que además desarrolla funciones laborales y es socio en la sociedad explotadora de los inmuebles en hostelería.

ii) El marido está en situación de jubilación pero mantiene la titularidad y la ordenación de los medios necesarios para la actividad económica de arrendamientos.

iii) La aportación se haría a partir de diciembre de 2015 por lo que harían transcurrido más de tres años con el cumplimiento de las condiciones para que los inmuebles se consideren afectos a la actividad.

2.- Si los motivos expuestos para la operación tendrían la consideración de motivos económicos válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS.

CONTESTACION :

En el ámbito fiscal, el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante), regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea. Al respecto, el artículo 87 de la LIS establece que:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no

Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.

c) 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 tenga 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.

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.”

A estos efectos, el artículo 76.4 de la LIS considera 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”.

Así pues, sólo aquellas operaciones de aportación en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad”, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, en la medida en que el patrimonio transmitido determine la existencia de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de operar por sus propios medios, en sede de la persona física transmitente, que se segrega y transmite en su conjunto a la entidad adquirente, de tal manera que ésta podrá seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, la operación a que se refiere la consulta podría cumplir los requisitos formales del artículo 87.2 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII de su título VII.

En el supuesto concreto planteado, se produce una aportación no dineraria de elementos patrimoniales titularidad con carácter privativo del cónyuge que ejerce la actividad económica y una aportación no dineraria individualmente realizada por cada uno de los dos miembros del matrimonio de sus respectivas cuotas ideales en los bienes de propiedad conjunta. Ambas aportaciones no podrían subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el artículo 87.2 de la LIS dado que ninguna de las mencionadas transmisiones tendría por objeto un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos cada una de ellas de una rama de actividad. Por el contrario, tanto la aportación no dineraria de elementos privativos del cónyuge que ejerce la actividad económica como cada una de las aportaciones de los bienes comunes que individualmente consideradas determinan la aportación de una alícuota de la propiedad de los bienes pertenecientes en pro indiviso a los diferentes condueños tendrían la consideración de aportación no dineraria especial a efectos de lo previsto en el artículo 87.1 de la LIS.

En consecuencia, la aportación de los bienes privativos del cónyuge que ejerce la actividad económica y la aportación por parte de los consultantes de sus respectivas cuotas de participación en los bienes comunes podrían acogerse al régimen fiscal mencionado, siempre que se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS y siempre que los elementos aportados estén afectos a actividades empresariales cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente (artículo 87.1.d) de la LIS).

En particular, la letra b) del artículo 87.1 de la LIS, exige que, una vez realizada la aportación, el sujeto aportante participe en el capital de la entidad que recibe la aportación en más de un 5%. Este requisito debe cumplirse de manera individual en todos los aportantes y en cada aportación realizada, de tal manera que cada uno de los comuneros tenga participaciones de al menos el 5% del capital de la entidad beneficiaria una vez realizada la aportación.

Asimismo, la letra a) del artículo 87.1 de la LIS exige 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.

De acuerdo con lo anterior, es necesario traer a colación lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, que establece:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios

de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

(...)

2. 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.”

En el caso concreto planteado los elementos patrimoniales que se aporten parecen estar afectos a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, actividad que lleva a cabo uno de los cónyuges con bienes privativos y bienes comunes. En cualquier caso, estas circunstancias son cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

En consecuencia, en la medida en que el arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio y se cumplan el resto de requisitos contenidos en el artículo 87.1 de la LIS, explicados con anterioridad, a la aportación de los elementos patrimoniales por parte de las personas físicas le podría ser de aplicación el régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Por su parte, el artículo 89.2 de la LIS establece que:

“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.

(...)”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen de 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 justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen establecido para esas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento de

este régimen reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS.

En el escrito de consulta se indica que la operación se realiza con la finalidad de concentración de capitalizar la sociedad dónde se lleva a cabo la actividad hotelera, dotarla de una mayor solvencia patrimonial a los efectos de facilitar el acceso a fuentes de financiación, asegurar la continuidad de la actividad hotelera de la sociedad, asegurándose la propiedad de los activos inmobiliarios productivos imprescindibles para el desarrollo de la actividad hotelera actual, conservar la unidad de explotación del patrimonio y evitar su disgregación a consecuencia de una futura sucesión mortis causa y la consecución de economías de escala que repercutan en una mejora del rendimiento de la actividad de explotación de los establecimientos. Estos motivos alegados se consideran económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 89.2 de la LIS.

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

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.