

EDD 2020/664787 Cons. DGT V2292/2020 de 6 julio de 2020

DGT, Consulta nº V2292-20 de 6 Julio 2020.

Mencionado en

—Actum

Actualidad Fiscal

ANTECEDENTES DE HECHO

La persona física PF1, constituyó junto con su hermana, la persona física PF2, una comunidad de bienes con las siguientes características:

-Su objeto social es la gestión de una instalación fotovoltaica.

-Figura dada de alta en el Impuesto de Actividades Económicas en el epígrafe "Producción de energía no especificada en epígrafes anteriores, abarcando la energía procedente de mareas, energía solar."

Desde 2008 y hasta 2018, los comuneros han declarado por IRPF los rendimientos derivados de la Comunidad de Bienes por la citada actividad económica dentro del capítulo de "entidades en régimen de atribución de rentas".

Desde el 1 de enero de 2018 y con el objeto de determinar los rendimientos imputables en las declaraciones de IRPF, la Comunidad de Bienes ha llevado una contabilidad ajustada al Código de Comercio que no ha sido depositada en el Registro Mercantil ni legalizada ante ningún organismo público.

La citada Comunidad de Bienes no tiene dado de alta a ningún empleado desde su constitución, por lo que la gestión económica es desarrollada por los comuneros.

Se pretende aportar la citada actividad económica a una sociedad limitada, en la que los comuneros mantendrán la misma participación que actualmente ostentan en la comunidad de bienes (es decir, la persona física PF1 el 75% y la persona física PF2 el 25%).

Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son:

-Racionalizar las actividades desarrolladas por la Comunidad de Bienes con el fin de posibilitar la adquisición de otras plantas de energía fotovoltaica para su explotación.

-Evitar la vinculación del patrimonio personal de los comuneros con el de la actividad y los riesgos derivados de uno y otro.

-Preparar la futura sucesión, garantizando la continuidad en los herederos, ya que es mucho más sencillo a través de una sociedad la gestión de la actividad que se aporta.

CUESTION PLANTEADA

Si la operación descrita podría 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 \(EDL 2014/199485\)](#).

CONTESTACION COMPLETA

El [Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades \(EDL 2014/199485\)](#) (en adelante, LIS), regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

El [artículo 392 del Código Civil \(EDL 1889/1\)](#) dispone que hay comunidad de bienes “cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece pro indiviso a varias personas”, añadiendo que la comunidad de bienes se registrará por el contrato o por sus disposiciones específicas y a falta de ellas por las prescripciones contenidas en el Código Civil.

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

El [artículo 399 del Código Civil \(EDL 1889/1\)](#) establece que: “todo condueño tendrá la plena propiedad de su parte y la de los frutos y utilidades que le correspondan, pudiendo en su consecuencia enajenarla, cederla o hipotecarla, y aún sustituir otro en su aprovechamiento, salvo si se tratare de derechos personales.

Pero el efecto de la enajenación o de la hipoteca con relación a los condueños estará limitado a la porción que se le adjudique en la división al cesar la comunidad.”

Los partícipes podrán, pues, transmitir su cuota abstracta o ideal, que se concretará en la transmisión de su parte en la propiedad de la cosa o derecho perteneciente pro indiviso a varias personas.

A estos efectos, el [artículo 87 de la LIS \(EDL 2014/199485\)](#) 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 \(EDL 1991/14011\)](#).

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.”

En el supuesto concreto planteado, ninguna de las aportaciones no dinerarias, individualmente realizadas por cada uno de los comuneros de sus respectivas cuotas ideales en la comunidad de bienes, podría subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el [artículo 87.2 de la LIS \(EDL 2014/199485\)](#) 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, cada una de las aportaciones, individualmente consideradas, determina la aportación de una alícuota de la propiedad de los bienes pertenecientes en pro indiviso a los diferentes condueños por lo que cada una de las mencionadas aportaciones tendría la consideración de aportación no dineraria especial a efectos de lo previsto en el [artículo 87.1 de la LIS \(EDL 2014/199485\)](#).

En consecuencia, la aportación por las personas físicas consultantes (PF1 y PF2) de su respectiva cuota de participación en la titularidad de los bienes inmuebles podría acogerse al régimen fiscal mencionado, siempre que se cumplan los requisitos señalados en las [letras a\) y b\) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS](#) y siempre que la aportación de la cuota ideal suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas ([artículo 87.1.d\) de la LIS \(EDL 2014/199485\)](#))

En particular, la [letra a\) del artículo 87.1 de la LIS \(EDL 2014/199485\)](#) exige que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español, lo que parece cumplirse según la información que consta en el escrito de consulta.

En segundo lugar, la [letra b\) artículo 87.1 de la LIS \(EDL 2014/199485\)](#) exige que, una vez realizada la aportación, el sujeto aportante participe en el capital de la entidad que recibe la aportación en, al menos, un 5%. Este requisito debe cumplirse de manera individual en todos los aportantes, 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.

Por último, respecto a los requisitos exigidos para que los elementos aportados estén afectos a actividades económicas y al requisito de llevar la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, hay que entender que las obligaciones corresponden, en el caso concreto planteado, a la comunidad de bienes. Por tanto, es la comunidad de bienes la que está obligada a desarrollar una actividad económica y a llevar una contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

En el escrito de consulta se manifiesta que la actividad económica es desarrollada por los comuneros y que la Comunidad de bienes lleva la contabilidad que no está ni legalizada ni depositada en el Registro Mercantil. Por tanto, al no cumplir los requisitos anteriormente mencionados, no se podrá aplicar a la operación mencionada el régimen especial previsto en el [Capítulo VII del Título VII de la LIS \(EDL 2014/199485\)](#).

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito 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 los hechos y circunstancias previos, simultáneos 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 \(EDL 2003/149899\)](#).

Fuente: <http://petete.meh.es>