

Compraventa de sociedades con inmuebles

Es una de las situaciones que mayores dudas fiscales presenta en referencia a la tributación en caso de que se transmitan acciones o participaciones en sociedades en las que la mayoría de su activo esté compuesto por inmuebles.

Documentos relacionados con esta tema:

1. Consulta de la dirección General de Tributos V0502-14
2. Consulta de la Dirección General de Tributos V3136-13

Norma general. Como norma general, las transmisiones de acciones o participaciones de sociedades mercantiles no tributan ni por IVA ni por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (el ITP) [RD Ley 4/215, art. 314]. No obstante, esa propia ley establece algunas excepciones a dicha regla: cuando se transmitan acciones o participaciones de sociedades cuyo activo esté constituido mayoritariamente por inmuebles sí podría existir tributación por alguno de estos impuestos.

Con tributación. En concreto, existirá tributación por estos impuestos si se dan al mismo tiempo los siguientes tres requisitos:

1. Que se trate de una transmisión de acciones o participaciones no negociadas.
2. Que la transmisión se realice en el mercado secundario [DGT V0502-14]; es decir, que no se trate de la emisión de acciones o participaciones como consecuencia de la constitución de una sociedad o de una ampliación de capital. En este sentido, una ampliación de capital en la que los socios transmiten derechos de asunción preferente sí se estaría realizando en el mercado secundario.
3. Que la transmisión se realice con el ánimo de eludir el pago de los impuestos (IVA o ITP) que hubiesen recaído en caso de transmisión directa de los inmuebles.

El ánimo de eludir. Según el último requisito indicado, para que en una venta de participaciones deba liquidarse IVA o ITP es preciso que exista un ánimo de eludir el pago de estos impuestos. Y según la ley, se presume que existe intención de eludir el pago de impuestos en los supuestos que se indican a continuación.

Presunciones:

Adquisición directa. La primera de estas presunciones tiene lugar cuando el comprador de las acciones o participaciones obtiene una participación directa o indirecta de más del 50% en una sociedad cuyo activo está formado en al menos el 50% por inmuebles situados en España no afectos a actividades económicas (o cuando, una vez obtenido dicho control, adquiere nuevas participaciones y aumenta su cuota de participación en el capital social de la empresa). Para

determinar qué parte del activo representan los inmuebles no afectos y saber si suponen más del 50% deberá tener en cuenta el valor de mercado de todos los activos de la empresa.

Adquisición indirecta. También se entiende que se pretende eludir el pago de impuestos si se adquiere más del 50% del capital de una sociedad en cuyo activo hay, a su vez, participaciones que otorgan el control de otras sociedades en las que más de la mitad del activo está compuesto por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales. Esta segunda presunción se aplica incluso aunque la participación indirecta en los inmuebles sea inferior al 50%. Por ejemplo, si se adquiere el 60% de una sociedad que a su vez es propietaria de todas las acciones de otra cuyo activo está constituido en el 60% por inmuebles no afectos, realmente se estará adquiriendo el 36% de dichos inmuebles (60% x 60%); sin embargo, se aplicará la presunción.

Aportación previa. La última de las presunciones se aplica cuando se adquieren participaciones (sea cual sea el porcentaje de capital que representen) que fueron adjudicadas al transmitente dentro de los tres años anteriores como consecuencia de una aportación a la sociedad de inmuebles no afectos a actividades económicas. Debe insistirse en que esta presunción opera sea cual sea el porcentaje de capital transmitido. Aunque el comprador adquiera menos del 50% del capital de la sociedad, deberá verificar que el vendedor no se halle en este supuesto; de ser así, la transmisión podría tributar por IVA o por ITP.

Inmuebles afectos y Actividad económica

Concepto. Observe también que, al establecer si concurre alguna de estas presunciones, es básico determinar qué se entiende por actividad económica (ya que los inmuebles que estén afectos a una actividad económica no se computan). Pues bien, Hacienda ha resuelto esta duda de forma favorable para los contribuyentes: En estos casos no debe acudir a las normas del IRPF (que exigen que, para que el alquiler se considere actividad económica, éste debe gestionarse por un empleado contratado con relación laboral a jornada completa), sino a las del IVA [DGT V3136-13]. Y según las normas de este impuesto, desde el momento en que un inmueble está alquilado ya se entiende afecto a la actividad empresarial (tanto si se alquila como vivienda como si se alquila como local).

Flexible. Por tanto, aunque no exista empleado contratado, o, aunque el volumen de inmuebles y de ingresos no sea suficiente como para justificar la existencia de una explotación económica, dichos inmuebles se computarán como afectos, y será mucho más difícil que las transmisiones se vean afectadas por las presunciones previstas en la norma antielusión.

Ejemplos

Caso 1. Una persona física, no empresario ni profesional, es propietaria de una sociedad cuyo activo está constituido mayoritariamente por inmuebles arrendados. La sociedad no tiene empleados ni estructura para gestionar el alquiler, y se plantea la venta del 100% de sus participaciones. En este caso, la venta de las participaciones está sujeta al ITP (al ser realizada por un particular), pero a la vez será de aplicación la exención prevista por la ley.

No son de aplicación las presunciones previstas por la propia ley, ya que los inmuebles están arrendados. **En este caso, ni el transmitente ni el adquirente deberán liquidar ni IVA ni ITP con ocasión de la operación.** Si en el futuro la Administración considera que con esta operación se pretendía eludir los impuestos que hubiesen sido aplicables, será ella y no quienes hayan intervenido en la operación quien deberá demostrar ese ánimo ilusorio, con la dificultad que ello conlleva.

Caso 2. En caso de que los inmuebles no estén arrendados, será de aplicación la primera de las presunciones vistas más arriba. En este supuesto a la Administración le bastará probar que se cumplen los requisitos objetivos previstos por la norma; entonces exigirá el ITP y será el contribuyente quien deberá demostrar que no había ánimo elusivo. Liquidación. Por tanto, en este caso lo más prudente será que el adquirente liquide este impuesto, tomando como base el valor real de los inmuebles no arrendados en la proporción que corresponda al porcentaje total de participación que pase a ostentar. Vea cómo deberá actuar.

Si el adquirente ya tenía el 40% de la sociedad y ahora adquiere un 25% adicional, deberá liquidar el ITP sobre el 65% del valor real de los inmuebles no afectos a actividades económicas. Es decir: en el momento en que supere el 50% de participación deberá liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales por la parte proporcional que alcance.

Una vez superado el 50%, si posteriormente sigue adquiriendo participaciones (por ejemplo, el 35% restante), deberá seguir liquidando el ITP, pero en este caso tomando como base sólo el porcentaje que vaya adquiriendo en cada momento (por ejemplo, el 35% del valor real de los inmuebles, si compra el resto de golpe).

De esta forma acabará liquidando un porcentaje acumulado del ITP igual a su porcentaje acumulado de participación. Si los inmuebles de la sociedad están alquilados, la transmisión de las acciones o participaciones estará exenta de IVA y de ITP, aun cuando no exista una estructura con personal para gestionar dichos alquileres.

Atentamente.