

Consulta 2009.11.7.1 ITP - Valoración de un inmueble y porcentaje de su valor que debe integrar la base imponible del impuesto.

HECHOS PLANTEADOS

Socio mayoritario de una sociedad limitada con un porcentaje de participación del 49,11 % pretende adquirir acciones de la citada sociedad pasando a tener un porcentaje superior al 50% del capital y por tanto ostentando el control mayoritario de la sociedad.

CUESTIÓN PLANTEADA

Al figurar en el activo no corriente del balance un inmueble y al objeto de determinar el cómputo del 50 por cien del activo constituido por inmuebles, se plantean las siguientes cuestiones:

- A) Método utilizado por la Hacienda Foral de Álava para determinar el valor real del inmueble.
- B) Supuesta la sujeción y no exención de la transmisión de las participaciones sociales al impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, ¿cuál es el porcentaje del valor del inmueble que determina la base imponible del Impuesto?

CONTESTACIÓN

PRIMERO.- VALORACIÓN DEL INMUEBLE.

De acuerdo a lo establecido en el punto 3 del artículo 69.Uno B) 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la valoración en la transmisión o ad-

quisición de valores sujetos y no exentos al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, se determinará por las reglas contenidas en la propia Norma Foral.

En este sentido, el artículo 30 establece que los bienes de naturaleza rústica y urbana se valorarán de conformidad con las normas que al efecto dicte la Diputación Foral de Álava. Dichas normas son objeto de actualización periódica, en orden a adecuar los valores a la realidad económica. Actualmente se encuentra vigente el Decreto Foral 71/2004 del Consejo de Diputados de 14 de diciembre, que aprueba las normas concretas de valoración de bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el Territorio Histórico de Álava.

No obstante, todo ello se entiende sin perjuicio de la facultad de la Administración para comprobar el valor mediante la utilización de otros medios como los establecidos en los artículos 71 y 72 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el artículo 56 de la Norma Foral General Tributaria de Álava.

SEGUNDO.- BASE IMPONIBLE.

Comprobado el valor real de los inmuebles, la base imponible del impuesto vendrá determinada conforme a lo establecido en el punto 3.a) del citado artículo 69.Uno.B) 16 de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

En consecuencia, la base imponible del impuesto será el resultado de aplicar sobre el valor real de los inmuebles, el porcentaje total de participación que el adquirente pase a tener en el momento de la obtención del control de la sociedad.

2009.11.7.2 IRPF - Retención aplicable a la cantidad adicional a abonar como consecuencia de un pacto de diferimiento del cobro del importe de la venta de unas acciones.

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante adquirió con fecha 29 de junio de 2006 un número de acciones propias. En una de las cláusulas del contrato de compraventa, se establece que si el vendedor elige cobrar a partir del 1 de enero de 2009, percibirá una cantidad adicional, además de los intereses de demora. Para tener derecho a la cantidad adicional, será requisito que el vendedor preste sus servicios en la empresa consultante hasta el día en que se solicite el cobro.

Asimismo, en el contrato de compraventa de las acciones se establece que cualquiera que sea la modalidad de pago elegida por el vendedor, la empresa consultante se reserva el derecho a anticipar el pago, satisfaciendo al vendedor el precio convenido, los intereses sobre dicho precio y la cantidad adicional citada.

CUESTIÓN PLANTEADA

Conocer su la cantidad bruta adicional a satisfacer sobre el precio fijado por la venta de acciones propias, soporta o no retención del 18%.

CONTESTACIÓN

Teniendo en cuenta la fecha en que se plantea la consulta (16 de enero de 2009) el comprador no ha ejercido el derecho a anticipar el pago al vendedor señalado en el apartado B2, C) del texto de la consulta, y que, según se señala en el apartado C), el vendedor ha optado por cobrar

el importe de la venta a partir del día 1 de enero de 2009, podemos delimitar la operación de la siguiente manera:

Con fecha 28 de junio de 2006 mediante escritura pública la sociedad compró un número de acciones propias. El cobro por parte del vendedor se realiza a partir de 1 de enero de 2009. El importe del mismo se desglosa de la siguiente manera:

1. Precio de compraventa.
2. Cantidad adicional, con el requisito de que el vendedor preste sus servicios en la empresa consultante hasta el día en que solicite el cobro.
3. La cifra que resulte de calcular sobre la base del precio de compraventa un tipo de interés bruto igual a la media del euribor por el período transcurrido desde hoy a la fecha en que el vendedor solicite el cobro, más un diferencial del 1,5%, liquidándose este interés por anualidades vencidas a partir de la escritura de compra. El pago de estos intereses está condicionado a que el vendedor haya prestado sus servicios en la empresa consultante en el período de liquidación de dichos intereses.

Entendiendo que la consulta se centra en la calificación fiscal de la cantidad adicional, ha de señalarse que, el artículo 15 Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que "se consideran rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

A la vista de los datos aportados en la consulta, se comprueba que la cantidad bruta adicional al precio de la transmisión, tiene naturaleza de rendimiento del trabajo ya que se vincula a un compromiso de permanencia por parte vendedor de las acciones en la entidad consultante.

Por lo tanto, esta cantidad adicional a satisfacer sobre precio de venta de las acciones, se califica tributarimente como rendimiento a trabajo, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del vendedor de las acciones, de conformidad con lo dispuesto en el citado artículo 15 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero.

Asimismo, el artículo 19 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero establece:

“2. No obstante, en los supuestos que se relacionan en este apartado, el rendimiento íntegro del trabajo se obtendrá por la aplicación de los siguientes porcentajes al importe total de los rendimientos definidos en los artículos anteriores de este Capítulo:

- a) *Cuando los rendimientos de trabajo tengan un período de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente, el 60 por 100; este porcentaje será del 50 por 100 en el supuesto de que el período de generación sea superior a cinco años o se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.”*

Por lo tanto, si el vendedor ha prestado sus servicios en la empresa consultante desde la fecha de formalización del contrato de compraventa (28 de junio de 2006) hasta la fecha en que se abone el precio establecido en la misma y no ha superado el plazo de cinco años, dado que si ha superado el de dos años, el rendimiento a integrar en el Impuesto

sobre la Renta de las Personas Físicas Sr. EBG se obtendrá aplicando el porcentaje del 60% al importe total de la cantidad adicional, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 19.2.de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero.

Por otra parte, el apartado 1 del artículo 100 del Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre establece:

“1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas:

*Los rendimientos del trabajo.
....”*

En consecuencia, la cantidad adicional que abonará la entidad consultante, en tanto que calificada rendimiento del trabajo, está sujeta a retención, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 100 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre.

Por último, respecto al porcentaje aplicable a la cuantía adicional, el artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre, señala:

“1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía íntegra de las rentas del trabajo que se satisfagan o abonen el porcentaje que corresponda de los siguientes:

Con carácter general el que, en función de la cuantía de los rendimientos y de las circunstancias personales del contribuyente, resulte de acuerdo con la tabla e instrucciones contenidas en el artículo siguiente.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, si a determinadas rentas del trabajo les resultasen de aplicación los porcentajes a los que se refieren los ar-

artículos 19, 20 y 21 de la Norma Foral del Impuesto, la cuantía íntegra de dichas rentas se obtendrá por la aplicación de los citados porcentajes.”

Por lo tanto, para determinar la retención a practicar, se tendrá en cuenta el porcentaje del 60 por 100 previsto en el artículo 19 de la Norma Foral 3/2007 de 29 de enero, de tal manera que a la cuantía íntegra resultante, será de aplicación el porcentaje de retención regulado en la tabla del artículo 107 del Decreto Foral 76/2007, teniendo en cuenta sus circunstancias personales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre.

2009.11.7.3 IS - Reinversión de beneficios extraordinarios. Préstamo a una filial para financiar una ampliación de capital

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante participa en un 100% en la entidad XX, S. L. quien, a su vez, participa en un 60% en la entidad I, S. A.

La mercantil XX, S. L. es una entidad subholding de mera tenencia de bienes.

La entidad consultante ha registrado una plusvalía susceptible de acogerse al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios y se plantea que la renta obtenida se reinvierta en una ampliación de capital de la entidad YY, S. A. al objeto de dotarla de fondos propios suficientes.

Desde una perspectiva técnica, toda vez que la participación de la entidad consultante en YY, S. A. es indirecta, la inyección de capital en esta última se

articularía a través de un préstamo dinerario de la entidad consultante a XX, S. L. para nutrir de fondos a la subholding y una simultánea ampliación de capital en YY, S. A. por aportación dineraria del efectivo recibido por LE, S. L.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si la operación citada de reinversión indirecta es válida a los efectos de aplicar el incentivo fiscal de reinversión de beneficios extraordinarios.

CONTESTACIÓN

El artículo 22 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades establece la no integración -en determinadas circunstancias- de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o de inversiones inmobiliarias afectos a explotaciones económicas o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión.

En el párrafo tercero del apartado primero del artículo 22 se dispone expresamente:

“Para la no integración será necesario que el importe total obtenido de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.”

La regla general de la reinversión, por lo que se refiere al sujeto pasivo que la realiza, consiste en que la propia entidad transmitente, esto es, la entidad en la que se genera la plusvalía que se acoge al beneficio fiscal de no integración, es la

entidad que realiza la adquisición de los elementos patrimoniales en que se materializa el importe de la transmisión.

No obstante, pueden darse supuestos excepcionales en que, por razones económicas demostradas, la adquisición final de los elementos patrimoniales tiene que hacerse por una sociedad distinta. En tales casos, la entidad generadora de la plusvalía inyectaría directamente los fondos obtenidos (por la venta de sus activos) en la entidad interpuesta (futura adquirente de los elementos patrimoniales) a través de la correspondiente ampliación de capital en esta última. Sólo de esta manera, a través de una ampliación de capital a suscribir por la entidad en la que se genera la plusvalía, cabría admitir una posible reinversión indirecta.

En el escrito planteado el trasvase de fondos que hace la entidad consultante a su filial subholding lo es a través de un préstamo y no de una ampliación de capital, por lo que no se entiende cumplido el requisito de la reinversión. El hecho de que la entidad subholding utilice esos fondos, a su vez, para suscribir una ampliación de capital en una entidad participada no es relevante a los efectos de esta contestación.

2009.11.7.4 IS - Posibilidad de aplicar la deducción por inversión en activos fijos nuevos con arrendamiento de negocio a una entidad vinculada

HECHOS PLANTEADOS

La entidad consultante está desarrollando un proyecto empresarial consistente en la construcción de un apartotel, cuya explotación se pretende realizar

mediante un contrato de arrendamiento de negocio a través de otra sociedad.

Los partícipes de la entidad consultante son dos personas físicas con sendos porcentajes de participación del 50% sobre la misma.

A su vez la sociedad arrendataria está participada por dos sociedades pertenecientes, cada una de ellas en su totalidad, a cada uno de los dos partícipes de la entidad consultante, respectivamente.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 37 de la Norma Foral 24/1996 a las inversiones efectuadas, siendo así que hay un arrendamiento a tercero de las mismas.

CONTESTACIÓN

El artículo 37 de la Norma Foral 24/1996 regula la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos estableciendo el cumplimiento de varios requisitos, entre los que destaca, a efectos de esta contestación, el relativo al mantenimiento de las inversiones en sede de la entidad inversora en los siguientes términos:

"Art.37.6 regla 4ª: La transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso de los bienes en los que se materialice la inversión (...), determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones aplicadas y los correspondientes intereses de demora, importe que deberá sumarse a la cuota resultante de la declaración del impuesto correspondiente al ejercicio en que se produzca la desafectación."

Por su parte, el artículo 46 de la Norma Foral 24/1996, relativo a las normas comunes en materia de deducciones, establece en su apartado 5:

5. Los activos fijos o elementos patrimoniales objeto de las deducciones previstas en los Capítulos IV, V y VI anteriores deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos, en su caso, a los fines previstos en los artículos anteriores, durante un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas. La desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de dichos elementos, o su desafectación a las finalidades establecidas antes de la finalización del mencionado plazo determinará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que tal circunstancia se produzca.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, los activos fijos en que se materialice la inversión objeto de deducción podrán permanecer durante un plazo inferior al señalado en el mismo, siempre que los mismos se repongan o sean sustituidos por otros que cumplan los requisitos y condiciones que acrediten el derecho a la correspondiente deducción, en el plazo de tres meses.

En cualquier caso, se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos

fijos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 16 de la presente Norma Foral, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.”

En los mismos términos, el artículo 25 del Decreto Foral 60/2002, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 25 que “a los efectos de lo dispuesto en la regla 4ª del apartado 6 del artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto, se entenderá que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión siempre que el sujeto pasivo se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos y no exista vinculación con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero”.

La entidad consultante no precisa en su consulta si se incluye en su objeto social la actividad económica de arrendamiento. No obstante, habida cuenta de la composición del accionariado de la entidad consultante, que es quien realiza la inversión, y de la entidad arrendataria, cabe concluir que existe vinculación entre ambas por pertenecer a los mismos socios, de conformidad con el artículo 16 de la Norma Foral 24/1996.

En consecuencia, el arrendamiento de negocio, toda vez que es una entidad vinculada con la entidad consultante, determina para esta última la imposibilidad de aplicar la deducción prevista en el artículo 37 de la Norma Foral 24/1996.