|  |  |
| --- | --- |
| **NUM-CONSULTA** | V0699-11 |
| **ORGANO** | SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas |
| **FECHA-SALIDA** | 18/03/2011 |
| **NORMATIVA** | TRLIS RD Leg 4/2004, ART.121, RD Leg 1/1993, ART.1, 19, 22, 29, 31 y 45. |
| **DESCRIPCION-HECHOS** | Se liquidan dos asociaciones sin ánimo de lucro y su patrimonio neto se aportará a una nueva asociación sin ánimo de lucro que se constituiría con los socios de ambas. |
| **CUESTION-PLANTEADA** | 1. Si la diferencia entre el valor de adquisición del inmueble propiedad de una de las asociaciones con respecto al valor de aportación estaría gravada en el Impuesto sobre Sociedades.  2. Sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. |
| **CONTESTACION-COMPLETA** | En relación con la cuestión planteada, partiendo del supuesto de que la asociación a que se refiere el escrito de consulta tiene personalidad jurídica, será sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Por otra parte, toda vez que no se manifiesta lo contrario, se presupone que la asociación no ha sido declarada de utilidad pública. Además, de acuerdo con los hechos manifestados en la consulta parece desprenderse que la asociación se liquida transmitiendo su patrimonio a sus asociados que lo aportan seguidamente a otra asociación.  En la medida en que la entidad a que se refiere el escrito de consulta carece de ánimo de lucro, tendría la consideración de entidad parcialmente exenta, según lo previsto por el artículo 9.3 a), y tributaría según el régimen contemplado en el Capítulo XV del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (B.O.E. de 11 de Marzo).   Establece el artículo 121 del TRLIS que:  “1. Estarán exentas las siguientes rentas obtenidas por las entidades que se citan en el artículo anterior:  a) Las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. A efectos de la aplicación de este régimen a la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y a las Autoridades Portuarias se considerará que no proceden de la realización de explotaciones económicas los ingresos de naturaleza tributaria y los procedentes del ejercicio de la potestad sancionadora y de la actividad administrativa realizadas por las Autoridades Portuarias, así como los procedentes de la actividad de coordinación y control de eficiencia del sistema portuario realizada por el Ente Público Puertos del Estado. b) Las derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. c) Las que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con dicho objeto o finalidad específica.  Las nuevas inversiones deberán realizarse 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 y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique fuere inferior. En caso de no realizarse la inversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél. La transmisión de dichos elementos antes del término del mencionado plazo determinará la integración en la base imponible de la parte de renta no gravada, salvo que el importe obtenido sea objeto de una nueva reinversión.  2. La exención a que se refiere el apartado anterior no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.  3. Se considerarán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los 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”.  Por otra parte, el título VII del TRLIS regula los regímenes tributarios especiales, estableciendo el artículo 47.2 del TRLIS que las normas contenidas en los restantes títulos se aplicarán con carácter supletorio respecto de las contenidas en este título.  Al respecto, el artículo 15.2 del TRLIS establece que en una operación de disolución de una entidad, esta última integrará en su base imponible del período impositivo en la que se realice la operación, la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos a sus asociados y su valor contable.  2. En relación con Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados,   Primero: disolución de las asociaciones y constitución de una nueva asociación sin ánimo de lucro. 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 (BOE de 20 de octubre de 1993), dispone que “Son operaciones societarias sujetas: 1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la 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 equipararán a sociedades: 1.º Las personas jurídicas no societarias que persigan fines lucrativos”.  De acuerdo con los preceptos anteriores, la disolución de las asociaciones y la constitución de una nueva asociación sin ánimo de lucro no estarán sujetas a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por carecer de ánimo lucrativo.   Segundo: Aportación de un inmueble a otra entidad sin ánimo de lucro de forma gratuita. El apartado 2 del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dispone, en relación con el hecho imponible del impuesto, que “Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades”.  Por su parte, el apartado 1 del artículo 1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, dispone que “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará:  1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas. 2.º Las operaciones societarias. 3.º Los actos jurídicos documentados”. |
| **CONTESTACION-COMPLETA** | Por lo tanto la transmisión del inmueble no quedará sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por ser una transmisión lucrativa ni al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por ser obtenido por una persona jurídica, únicamente quedará sujeto a la modalidad de actos jurídicos documentados al tratarse de un bien inmueble, a este respecto el artículo 31.2 del mismo texto legal establece que “2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando 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 sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.  Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos”.  En relación con el sujeto pasivo de la modalidad de actos jurídicos documentados establece el artículo 29 del texto refundido que “Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan.”   Por último, en lo referente a beneficios fiscales, el artículo 45 del mismo texto legal determina en la letra b) de su apartado I.A) que “Gozarán de exención subjetiva:  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.”   El apartado II de dicho artículo 45 fija los límites de los beneficios fiscales del impuesto, señalando que “Los beneficios fiscales no se aplicarán, en ningún caso, a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a escrituras, actas o testimonios notariales gravados por el artículo 31, apartado primero”.    CONCLUSIONES:  La disolución y constitución de entidades sin ánimo de lucro no están sujetas al impuesto por el concepto de operaciones societarias.  La donación del patrimonio a una entidad sin ánimo de lucro no está sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, puesto que el adquirente es una persona jurídica.  En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la donación tampoco está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, precisamente porque se trata de una transmisión lucrativa y no onerosa. Sin embargo, la escritura pública que formalice la donación de los bienes inmuebles a la entidad sin ánimo de lucro sí estará sujeta al gravamen de actos jurídicos documentados, en la modalidad de documentos notariales, siendo sujeto pasivo el adquirente del inmueble.  No obstante, de acuerdo con lo previsto en la letra b) del artículo 45.I.A) del texto refundido, si la entidad que va a recibir el inmueble es una las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002 y se ha acogido al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley, estará exenta del Impuesto y a la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la misma. En cualquier caso, la escritura pública de formalización de la donación estará sujeta a la cuota fija de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, de 0,30 euros por pliego o 0,15 euros por folio.  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. |