

Aportación de participaciones con plusvalías latentes: ojo con el régimen especial.

En relación con la tributación de la aportación de participaciones a una sociedad, hay que tener presente que el régimen general en el IRPF de las aportaciones no dinerarias se encuentra regulado en el artículo 37.1.d) de la Ley 35/2006 (LIRPF):

“d) De las aportaciones no dinerarias a sociedades, la ganancia o pérdida se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición de los bienes o derechos aportados y la cantidad mayor de las siguientes:

Primera.-El valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación o, en su caso, la parte correspondiente del mismo. A este valor se añadirá el importe de las primas de emisión.

Segunda.-El valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior.

Tercera.-El valor de mercado del bien o derecho aportado.

El valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.”

No obstante lo anterior, frente a ese régimen general de tributación se establece un régimen especial de este tipo de aportaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 37.3 de la LIRPF:

“3. Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.”

En el caso de que resultara de aplicación el citado régimen, la persona física aportante **no tendría que integrar renta alguna en la base imponible de su IRPF, conservando las participaciones recibidas tras la aportación, a efectos fiscales, los valores y fechas de adquisición de los elementos aportados.**

La remisión al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha de entenderse realizada a la actualmente en vigor Ley 27/2014.

En este sentido, el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias... se encuentra regulado en los artículos 76 y siguiente de la Ley 27/2014.

En este sentido, el artículo 87.1 de la LIS viene a disponer:

“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.

(...).

bufediar@diazarias.com

Por tanto:

I. **Si se cumplen los requisitos para la aplicación del régimen especial de operaciones de reestructuración de los artículos 76 y siguientes de la Ley 27/2014**, la persona física aportante no tendría que integrar renta alguna en la base imponible de su IRPF, conservando las participaciones recibidas tras la aportación, a efectos fiscales, los valores y fechas de adquisición de los elementos aportados.

En este caso, la Sociedad adquirente de los bienes debería valorar los mismos conforme a lo establecido en el artículo 78.1 de la LIS: “Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.”

II. **Si no pudiera aplicarse el régimen especial de operaciones de reestructuración de los artículos 76 y siguientes de la Ley 27/2014 por incumplir alguno de los requisitos**, el tratamiento fiscal de la aportación realizada sería el establecido en el artículo 37.1.d) de la LIRPF para el contribuyente aportante.

En este caso, la Sociedad que recibe la aportación debería valorar la operación conforme a lo establecido en el artículo 17 de la LIS.

Vemos por tanto, como tanto para la sociedad como para el socio, la aportación tributará en función de si se cumplen o no los requisitos para la aplicación del régimen especial de la Ley 27/2014.

Con carácter adicional a lo anterior, la normativa exige que la aportación traiga causa de una motivación económica suficiente más allá del mero ahorro fiscal. Es aquí donde nos parece de interés reseñar la Resolución del TEAC de 19 de noviembre de 2024 (Nº de Registro: 08869/2021), la cual viene a fijar como criterio:

“IRPF. Ganancias patrimoniales. Persona física que realiza una aportación no dineraria de acciones a una sociedad “holding” de una sociedad que tiene inmuebles con plusvalías tácitas que la evolución del mercado inmobiliario hace evidentes y que se consideran de inminente materialización. Inaplicación del régimen FEAC por considerar que su objetivo único o principal es evitar que el futuro reparto de los recursos obtenidos con la materialización de dichas plusvalías tácitas tributen en el IRPF al ser repartidos a los socios, buscando la exención del artículo 21 de la LIS. Criterio para determinar qué efectos de la ventaja fiscal obtenida se deben eliminar.

Criterio:

La aplicación de lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS nos lleva a eliminar “exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal” abusivos o fraudulentos producidos, pero debiendo eliminar todos ellos.

Para ello, habrá que atender tanto al importe del abuso como al periodo en el que se produce.

Se va más allá del precepto si la eliminación del régimen FEAC supone gravar, en el ejercicio de la aportación, todas las plusvalías latentes en los títulos aportados (en este caso por la tenencia de inmuebles con importantes plusvalías tácitas), ya que si aun no se han repartido los beneficios generados por la sociedad operativa, el aportante aun no dispuso de ellos.

Pero no se corrige todo el abuso si sólo se regulariza el ejercicio de la aportación, al no poder incluir en él los efectos del abuso aun no materializados.

La solución más ajustada a la finalidad del artículo 89.2 de la LIS obliga a que, una vez declarado que la aportación no dineraria tuvo como “principal objetivo el fraude o la evasión fiscal”, se regularicen sus efectos abusivos en el ejercicio en el que estos se produzcan.

En el caso planteado, los efectos abusivos se materializan en el ejercicio en el que la persona física aportante obtenga, a través de la “holding”, la disponibilidad de los recursos generados por la realización de las plusvalías tácitas, ya existentes en el momento de realizar la aportación, que fueron repartidos a dicha “holding”, teniendo en cuenta la totalidad de las circunstancias producidas hasta ese momento.”

En este punto, entendemos que el elemento fundamental del supuesto de hecho sería que la forma de hacer llegar las participaciones a la sociedad es a través de una operación a la que se le aplique el régimen especial y, por tanto, no tribute.

En la Resolución del TEAC lo que subyace es que la Administración viene a cuestionar la aplicación del régimen especial, dado que lo único que busca es que las plusvalías latentes en las participaciones aportada tributen en el Impuesto sobre Sociedades y no en el IRPF.

Es decir, el TEAC viene a cuestionar la motivación económica de la operación a efectos de la aplicación del régimen especial, cuando lo único que se busca es que las plusvalías latentes tributen en el Impuesto sobre Sociedades aplicando la exención del artículo 21 de la LIS.

Salvo mejor opinión

