

Consell Tributari

Expediente: 116/3

El Consell Tributari, reunido en sesión de 6 de febrero de 2006, conociendo de los recursos presentados por doña A.C.V. y don J.M.C.V., ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En 24 de julio de 2002, doña A.C.V. y don J.M.C.V. interponen sendos recursos contra las liquidaciones del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana giradas por la aportación de las respectivas mitades indivisas de la finca situada en la calle ..., núm. ..., efectuadas por los recurrentes para la integración del capital social de la sociedad “J., SL”, que ambos constituyeron el 12 de enero de 2000.

2.- En 18 de noviembre de 2002, y a raíz de las liquidaciones del mismo impuesto, derivadas de sendas actas de prueba preconstituida, por la aportación de las respectivas mitades indivisas de la finca situada en la c/ ..., núm. ..., efectuadas con el mismo propósito de integración del capital social fundacional de “J., SL” el 12 de enero de 2000, los referidos interesados dedujeron sendos escritos de alegaciones a las mismas.

3.- Tanto en los escritos de 24 de julio de 2002, como en los de 18 de noviembre del mismo año, los hermanos C.V. afirman haber realizado oportunamente la comunicación al Ayuntamiento de la transmisión efectuada de las fincas referidas, aportando al efecto copias de los escritos normalizados de “declaración de plusvalía”, con cajetín de entrada del Instituto Municipal de Hacienda, fechados todos ellos el 9 de febrero de 2000, y correspondientes a cada una de las transmisiones efectuadas el 12 de enero anterior.

4.- Asimismo, alegan que no habían procedido a la satisfacción del tributo porque, al amparo del art. 3.3 de la Ordenanza fiscal 1.3, esas “*aportaciones están exentas del Arbitrio Municipal sobre Plusvalía*”, en la medida en que los inmuebles

estaban integrados en la rama de actividad aportada en la constitución de “J., SL”, rama de actividad consistente en el arrendamiento de inmuebles que venían desarrollando, disponiendo además antes de su transmisión *“de un local para uso exclusivo de la administración de dichos elementos patrimoniales, de un empleado a jornada completa que se cuida de la administración de los mismos y llevando la contabilidad de dicha actividad económica de acuerdo con los preceptos de código de comercio”*.

5.- Consta en el expediente copia de la escritura pública de constitución de la sociedad “J., SL”, de la cual se deduce que los recurrentes, como únicos fundadores, la constituyeron el 12 de enero de 2000, integrando su capital con la aportación de sus correspondiente mitades indivisas de las fincas indicadas y de una tercera, situada en la c/ ... núm. ..., fincas que les pertenecían por haberlas recibido por donación, todas ellas el 26 de mayo de 1982, de doña M.V.C. y don J.C.N.

6.- Consta también en el expediente, aparte de las copias de las “declaraciones de plusvalía” indicadas en el antecedente 3, (i) comunicación de los interesados al Ministerio de Economía y Hacienda, de fecha 26 de enero de 2000, de haber procedido a la aportación de *“la rama de actividad dedicada al alquiler de inmuebles [...] constituida por las fincas”* que se acaban de indicar; (ii) declaración censal y declaración de alta del IAE en el epígrafe 861.1 (alquiler de viviendas) de las tarifas del impuesto, efectuada el 21 de octubre de 1999, señalando como fecha de inicio de la actividad cuatro días más tarde; (iii) copia de la solicitud de inscripción en la Seguridad Social, de fecha 2 de noviembre de 1999, de los empresarios descritos como “J.M. y A.C.V., C.B.”; y (iv) copia del contrato de trabajo ordinario, celebrado entre el empresario descrito como “J.M. y A.C.V., C.B.”, y la trabajadora doña M.D.H.G., como auxiliar administrativa, con una jornada de 40 horas semanales, fechado el 1 de noviembre de 1999 y registrado en la Oficina correspondiente del Departament de Treball de la Generalitat de Catalunya del 26 del mismo mes.

7.- A fin de mejor proveer, el Consell Tributari solicitó a los interesados que acreditaran, conforme exige el art. 108.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, haber llevado la contabilidad de la actividad económica a la que se hallaban afectos los inmuebles sitios en la c/ ..., núm. ..., y c/ ..., núm. ..., de acuerdo con lo que dispone el Código de Comercio y, por tanto, en libros legalizados por el Registro Mercantil.

8.- Atendiendo a este requerimiento los interesados suministraron copia del contenido de Libro Diario correspondiente a los períodos comprendidos entre el 1 de noviembre a 31 de diciembre de 1999 y entre el 1 de enero a 31 del mismo mes de 2000, así como copia del contenido del Libro de Inventarios y Balances correspondiente a los mismos períodos, legalizados por el Registro Mercantil de Barcelona a nombre de “J.M. y A.C.V., C.B.”. Acompañando a estas copias del contenido de los libros contables, los interesados aportaron la del BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2000, en donde se recoge la resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado de 16 de febrero, sin más aclaraciones.

9.- La División de Recursos del Instituto Municipal de Hacienda propone la estimación de los recursos señalados, que han sido acumulados, a la vista de que las transmisiones que constituyen el objeto de los mismos son de las previstas en el art. 97.3 de la Ley 43/1995 y que consta, como se ha dicho, la comunicación de las mismas al Ministerio de Economía y Hacienda.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La cuestión nuclear que entrañan los recursos interpuestos reside en saber si las aportaciones de las dos mitades indivisas de los inmuebles situados en la c/ ..., núm. ..., y en la c/ ..., núm. ..., para la constitución de la sociedad “J., SL” el 12 de enero de 2000, son reconducibles al supuesto contemplado en el art. 3.3. de la Ordenanza fiscal núm.1.3 vigente el año 2000 en el municipio de Barcelona.

Segundo.- Este artículo de la Ordenanza fiscal núm 1.3 de 2000 recogía literalmente el derecho de los sujetos pasivos al diferimiento (que no exención) del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana reconocido por el apartado 3 de la disposición adicional 8ª de la Ley 43/1995, en la redacción vigente desde su reforma por el art. 4.16 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre. Los términos de ese apartado 3 (y por tanto, también del art. 3.3.I de la Ordenanza fiscal núm. 1.3) eran: *“No se devengará el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana con ocasión de las transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la presente Ley, con la*

excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 108 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad”.

Por tanto, para resolver adecuadamente la cuestión planteada es preciso averiguar, por un lado, si las transmisiones que nos ocupan resultan de una operación a la que le resultaría aplicable el régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, integrado por los arts. 97 a 110 ambos inclusive; y por otro, si los inmuebles que constituyen su objeto pueden considerarse integrados en una rama de actividad.

Tercero.- Sobre el extremo relativo a la aplicación del régimen especial debe decirse ante todo que el origen inmediato de este régimen, previsto para la tributación de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores en la Ley 43/1995, se halla en el título I de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, el cual a su vez constituye en parte la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 90/434/CEE, del Consejo, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones.

Este régimen especial tenía por finalidad (y sigue teniéndola ahora, desde su cobijo en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades-TRLIS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) procurar que este género de reestructuraciones empresariales se acometiese desde una perspectiva exclusivamente material (por “*motivos económicos válidos*”, en expresión gráfica del art. 11.1. a. de la Directiva 90/434/CEE, traída luego a nuestro ordenamiento con la reforma del art. 110 de la Ley 43/1995, efectuada por el art. 2.6 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, actualmente art. 96.2 del TRLIS); evitando, por consiguiente, tanto que esas operaciones dejaran de realizarse por el coste fiscal que entrañasen, como que se llevasen a cabo con el único propósito de obtener una ventaja tributaria.

Este fin se promovió mediante las técnicas derivadas del denominado ‘principio de neutralidad’ puesto en pie por esa normativa: no integración de los incrementos o disminuciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de esas operaciones en la base imponible del impuesto sobre sociedades de las entidades transmitentes de los activos o, en su caso, en la del impuesto sobre la renta de las personas físicas en las liquidaciones de los ejercicios en que se realizan tales operaciones; continuidad de la valoración fiscal de los activos adquiridos para la entidad adquirente, etc. Y, en cualquier supuesto, diferimiento de la carga fiscal correspondiente

al momento ulterior en que, fuera de la operación de reestructuración, se proceda a una nueva transmisión de los activos, como única ventaja tributaria.

En esta lógica, y por lo que aquí interesa, la Ley 43/1995 contempló el supuesto de las denominadas ‘aportaciones no dinerarias especiales’ a las que extendió el régimen especial referido. Este supuesto lo integraban, por un lado, cualquier aportación no dineraria realizada por una entidad sujeta al impuesto sobre sociedades, cuya beneficiaria fuese una entidad residente en territorio español o que realizara actividades en el mismo por medio de un establecimiento permanente al que se afectaran los bienes aportados, en la medida en que la entidad aportante consiguiera a cambio una participación superior al 5% de los fondos propios de la beneficiaria; y por otro, y esto es aquí singularmente importante, *“a las aportaciones de ramas de actividad, y a las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales en las que concurren los requisitos previstos en el apartado anterior [esto es, los casos antes descritos], efectuadas por personas físicas, siempre que lleven la contabilidad con arreglo al código de comercio”* (art. 108.2 de la Ley 43/1995, en su redacción vigente en el momento que aquí interesa).

Nótese que se trataba de la aplicación del régimen especial de diferimiento, articulado para el impuesto sobre sociedades y, en su caso, el impuesto sobre la renta de las personas físicas, a estas aportaciones no dinerarias, y activado mediante comunicación al Ministerio de Economía y Hacienda; ya que la extensión del ‘principio de neutralidad’ a otros tributos y, en particular, al que ahora nos ocupa, el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, se producía por remisión a los supuestos en que, como aportaciones no dinerarias especiales, podían gozar de ese régimen, en los términos del apartado 3 de la disposición adicional 8ª de la Ley 43/1995, antes transcrito: el no devengo de este último impuesto beneficiaba, de entrada, al sujeto pasivo de las *“transmisiones de terrenos de naturaleza urbana derivadas de operaciones a las que resulte aplicable el régimen especial”*, esto es, a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y a las aportaciones no dinerarias especiales consistentes, bien en ramas de actividad, o bien en elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales -en las que concurren los requisitos y las vinculaciones señalados entre aportante y beneficiaria-, efectuadas por personas físicas, siempre que lleven la contabilidad con arreglo al Código de Comercio.

El caso que aquí nos ocupa debe medir su encaje ante todo con este último género de operaciones, beneficiadas del ‘principio de neutralidad’ y, por tanto, debe examinarse: a) si en el plano objetivo es una aportación del tipo señalado (rama de

actividad o elemento patrimonial afecto a actividades empresariales); b) si en el plano subjetivo es una operación efectuada por personas físicas que lleven su contabilidad con arreglo al Código de Comercio; y c) si en el plano teleológico la operación en cuestión responde a ‘motivos económicos válidos’. En el bien entendido, finalmente, de que todos estos planos de valoración presentan una unidad funcional inequívoca en orden a la facilitación de las reestructuraciones empresariales.

Cuarto.- Sobre el primer extremo (a) la operación examinada no ofrece dificultad alguna para ser considerada como aportación de rama de actividad. La definición de ‘rama de actividad’, vigente en el momento de efectuarse esta operación – en virtud de la reforma del art. 97.4 de la Ley 43/1995, producida por el art. 1.7 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre-, era la siguiente: *“el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”*.

Como se deduce de los antecedentes, los interesados constituyeron la mercantil “J., SL” aportando las mitades indivisas de tres inmuebles con el propósito de explotarlos económicamente mediante su arrendamiento. El inciso de la ‘susceptibilidad’ para constituir una unidad económica en la definición de ‘rama de actividad’ hace innecesario considerar si la explotación económica del conjunto patrimonial se llevaba a cabo con anterioridad a la aportación, pues basta con que esa explotación sea posible con sus propios medios una vez efectuada su aportación para que el conjunto aportado sea calificado de este modo. En tal sentido es indiscutible que los tres inmuebles aportados permiten la materialización de dicha posibilidad y por tanto conforman una ‘rama de actividad’.

Quinto.- La conclusión que deriva del examen de la operación en el plano subjetivo (extremo b), en cambio, no corre en el mismo sentido. En efecto, para considerar aplicable el capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995 a una aportación de rama de actividad efectuada por una persona física, el art. 108.2 de la misma (conforme a la redacción vigente a la sazón) exigía que ésta llevara su contabilidad con arreglo al Código de Comercio. El requisito era una forma elíptica pero inequívoca de significar que el aportante, antes de la aportación, debía de estar desarrollando una actividad con la “racionalidad” característica de un empresario, pues carece completamente de sentido imaginar que el legislador creyera en la existencia de

personas físicas que sin desarrollar actividad empresarial alguna vayan a llevar su contabilidad con arreglo a los criterios formales del Código de Comercio (libros de contabilidad y cuentas anuales conforme se establecen en los arts. 25 y ss. y 34 y ss. del mismo). Además, sin la existencia de una actividad empresarial no hay imagen alguna que reflejar en la contabilidad exigida por el Código de Comercio. Este modo de entender ese requisito es, por otro lado, completamente coherente con el fin facilitador de la reestructuración empresarial que ya hemos visto, y que consideraremos más abajo, del régimen tributario especial que nos ocupa. El régimen de la Ley 43/1995 no es un régimen para estimular aportaciones de activos, sea quien sea el que los aporte, sino que está previsto, como hemos dicho, para facilitar la reorganización jurídica de unidades productivas. De ahí la relevancia que posee la existencia de un mínimo elemento de “empresarialidad” en el sujeto (incluso persona física) que la promueve.

Para comprobar que esto es así repárese en la ulterior redacción del art. 108.2 de la Ley 43/1995, que ha pasado al art. 94.2 TRLIS. Esa nueva redacción, efectuada por el art. 2.39 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, sustituyó la expresión “*personas físicas, siempre que lleven la contabilidad con arreglo al código de comercio*” por “*contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio*”. Teniendo en cuenta que, conforme al art. 65 del Reglamento del IRPF de 1999 (o al art. 67 del de 2004), son muchas las categorías de contribuyentes de este impuesto que están obligados a la llevanza de libros que podrían considerarse contables, y que incluso las entidades en régimen de atribución de rentas, como las comunidades de bienes, las cuales, claro está, no son contribuyentes de este impuesto, están también obligadas a la llevanza de ciertos libros -sin perjuicio de que puedan ser o no legalizados por el Registro Mercantil, como se considera en la RDGRN de 20 de febrero de 2000 que han aportado los recurrentes-, pero que todas estas obligaciones de llevanza desaparecen si el contribuyente del impuesto lleva la contabilidad con arreglo al Código de Comercio (apartado 10 de los artículos citados), queda claro que la modificación de la Ley 43/1995 ha demostrado que el régimen especial se aplica sólo a aquellos contribuyentes que se conducen como si fueran empresarios. Obsérvese que en esa modificación no se ha dispuesto que la ventaja se reserve “*a los contribuyentes que lleven los Libros exigidos por el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas*”, sino sólo a aquellos que “*lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio*”, hecho que, tal como acabamos de ver, elimina cualquier otra obligación al respecto.

Pues bien, si la llevanza de la contabilidad con arreglo al Código de Comercio se debe entender como expresivo de la “empresarialidad” de la actividad llevada a cabo por la persona física aportante, entonces este requisito no puede considerarse satisfecho cuando esa llevanza no pone de manifiesto el rasgo esencial de esa conducta: la habitualidad en el ejercicio de la actividad.

No se trata, por tanto, de un requisito puramente formal, acreditado mediante la mera existencia de un libro diario y un libro de cuentas y balances, legalizado por el Registro Mercantil correspondiente, como pretenden los interesados al aportar los legalizados a nombre de “J.M. y A.C.V., C.B.”, sino que es necesario que esos libros pongan de manifiesto que existe alguien que habitualmente lleva “*una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios*” (ex art. 25 del Código de Comercio).

Es cierto que la habitualidad no puede predicarse automáticamente de un período de tiempo predeterminado; pero sí resulta razonable entender que no existe esa habitualidad cuando la llevanza de la contabilidad queda circunscrita, como en este caso, a los dos meses y doce días anteriores a la fecha en que se efectuó la aportación de la rama de actividad; máxime si de los apuntes de esa contabilidad resulta que, incluso durante ese período, la actividad de arrendamiento de inmuebles la llevaba a cabo un administrador de fincas distinto de los recurrentes (véanse las cuentas núms. 55401000, 5601000 y 62301000 del balance de sumas y saldos del período noviembre y diciembre de 1999 del Libro de Inventarios y Balances) no obstante la contratación de un trabajador y la instalación de un local a estos efectos desde 1999.

Piénsese, además, que si esto no fuese así, el beneficio tributario en estos casos estaría sujeta única y exclusivamente a que, casi simultáneamente, el sujeto pasivo hubiese legalizado los libros en el Registro Mercantil incluso sin anotación alguna en los mismos.

Sexto.- Sobre el extremo c), la conclusión transcurre en el mismo sentido anterior examinada desde el plano teleológico, puesto que no puede concederse que existan ‘motivos económicos válidos’, materiales y distintos de la obtención de una ventaja fiscal, cuando quienes efectúan la aportación de ese conjunto de inmuebles los han poseído durante más de diecisiete años en determinado régimen material y sólo dos meses antes de la operación de aportación han procedido a cumplimentar los requisitos formales sin realizar ninguna variación material que permitiera afirmar que en relación a

los mismos se estaba llevando a cabo una actividad empresarial de ‘arrendamiento de viviendas’ cuya organización iba a ser reestructurada.

En este extremo cobran relevancia las circunstancias señaladas en los antecedentes de que sólo tres meses antes de constituir “J., SL” los recurrentes cambiaron el modo de goce de esos inmuebles dándose de alta en el IAE por el epígrafe correspondiente al ‘arrendamiento de viviendas’, señalando como domicilio de su actividad el domicilio particular de doña A.C.V. en la c/ ..., nº ... (como resulta de la declaración del IRPF de ésta que figura en el expediente), contratando a una trabajadora a jornada completa y ajustándose en definitiva con este proceder a los requisitos formales que el art. 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pedía para considerar como rendimientos íntegros de las actividades económicas los provenientes del arrendamiento de esos inmuebles (“*se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma. b) Que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.*”).

Séptimo.- Si todo esto es así, resulta claro que la operación examinada no encaja con el género de operaciones al que le era aplicable el régimen especial del capítulo VIII del título VIII de la Ley 43/1995, y en consecuencia, las transmisiones de terrenos que se han producido con ocasión de la misma no cumplen el primer requisito que exigía el apartado 3 de la disposición adicional 8ª de esa Ley para el goce del diferimiento del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana correspondiente.

Octavo.- El segundo de los requisitos exigido por el mencionado apartado 3 de la disposición adicional 8ª de la Ley 43/1995 para el diferimiento del impuesto, consiste, como hemos dicho, en que los terrenos que se transmitan con ocasión de esas operaciones se hallen integrados en una rama de actividad. La ventaja fiscal relativa al impuesto que nos ocupa, por tanto, no se aplica a todas las transmisiones de terrenos que se produzcan con ocasión de una aportación no dineraria especial (v.gr. no se aplica cuando el terreno es meramente un elemento afecto a actividades empresariales). La excepción de los supuestos del art. 108 de la Ley 43/1995, que se establece en el apartado 3 citado, es clara al efecto. La ventaja se obtiene sólo si el terreno transmitido

se acredita que integra un conjunto patrimonial susceptible de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica. Y aquí no hay duda que los tres inmuebles aportados integran ese conjunto. Sin embargo, a la vista de la conclusión obtenida en los fundamentos anteriores, el cumplimiento de este requisito se revela intrascendente para acoger las pretensiones de los recurrentes.

Por lo cual,

SE PROPONE

DESESTIMAR los recursos interpuestos.