

Consell Tributari

Expedient: 116/3

El Consell Tributari, reunit en sessió de 6 de febrer de 2006, coneixent dels recursos presentats per la Sra. A.C.V. i el Sr. J.M.C.V., ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- A 24 de juliol de 2002, la Sra. A.C.V. i el Sr. J.M.C.V. interposen sengles recursos contra les liquidacions de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana girades per l'aportació de les respectives meitats indivises de la finca situada al carrer ..., núm. ..., efectuades pels recurrents per a la integració del capital social de la societat "J., SL", que ambdós van constituir el 12 de gener de 2000.

2.- A 18 de novembre de 2002, i arran de les liquidacions del mateix impost, derivades de sengles actes de prova preconstituïda, per l'aportació de les respectives meitats indivises de la finca situada al c/ ..., núm. ..., efectuades amb el mateix propòsit d'integració del capital social fundacional de "J., SL" el 12 de gener de 2000, els referits interessats van deduir sengles escrits d'al·legacions a les mateixes.

3.- Tant en els escrits de 24 de juliol de 2002, com en els de 18 de novembre del mateix any, els germans C.V. afirmen haver realitzat oportunament la comunicació a l'Ajuntament de la transmissió efectuada de les finques referides, aportant a aquest efecte còpies dels escrits normalitzats de "declaració de plusvàlua", amb caixetí d'entrada de l'Institut Municipal d'Hisenda, datats tots ells el 9 de febrer de 2000, i corresponents a cadascuna de les transmissions efectuades el 12 de gener anterior.

4.- Així mateix, al·leguen que no havien procedit a la satisfacció del tribut perquè, a l'empara de l'art. 3.3 de l'Ordenança fiscal 1.3, aquestes "*aportacions estan exemptes de l'Arbitri Municipal sobre Plusvàlua*", en la mesura que els immobles estaven integrats en la branca d'activitat aportada a la constitució de "J., SL", branca d'activitat consistent en l'arrendament d'immobles que s'estaven desenvolupant, disposant a més abans de la seva transmissió "*d'un local per a ús exclusiu de l'administració d'aquests*

elements patrimonials, d'un empleat a jornada completa que es cuida de l'administració dels mateixos i duent la comptabilitat d'aquesta activitat econòmica d'acord amb els preceptes de codi de comerç".

5.- Consta a l'expedient còpia de l'escriptura pública de constitució de la societat "J., SL", de la qual es dedueix que els recurrents, com a únics fundadors, la van constituir el 12 de gener de 2000, integrant el seu capital amb l'aportació de les seves corresponents meitats indivises de les finques indicades i d'una tercera, situada al c/ ... núm. ..., finques que els pertanyien per haver-les rebut per donació, totes elles el 26 de maig de 1982, de la Sra. M.V.C. i el Sr. J.C.N.

6.- Consta també a l'expedient, a part de les còpies de les "declaracions de plusvàlua" indicades a l'antecedent 3, (i) comunicació dels interessats al Ministeri d'Economia i Hisenda, de data 26 de gener de 2000, d'haver procedit a l'aportació de "*la branca d'activitat dedicada al lloguer d'immobles [...] constituïda per les finques*" que s'acaben d'indicar; (ii) declaració censal i declaració d'alta de l'IAE en l'epígraf 861.1 (lloguer d'habitatges) de les tarifes de l'impost, efectuada el 21 d'octubre de 1999, assenyalant com a data d'inici de l'activitat quatre dies més tard; (iii) còpia de la sol·licitud d'inscripció a la Seguretat Social, de data 2 de novembre de 1999, dels empresaris descrits com a "J.M. i A.C.V., C.B."; i (iv) còpia del contracte de treball ordinari, celebrat entre l'empresari descrit com a "J.M. i A.C.V., C.B.", i la treballadora la Sra. M.D.H.G., com a auxiliar administrativa, amb una jornada de 40 hores setmanals, datat l'1 de novembre de 1999 i registrat a l'Oficina corresponent del Departament de Treball de la Generalitat de Catalunya del 26 del mateix mes.

7.- A fi de millor proveir, el Consell Tributari va sol·licitar als interessats que acreditessin, conforme exigeix l'art. 108.2 de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost sobre societats, haver dut la comptabilitat de l'activitat econòmica a la qual es trobaven afectes els immobles situats al c/ ..., núm. ..., i c/ ..., núm. ..., d'acord amb allò que disposa el Codi de Comerç i, per tant, en llibres legalitzats pel Registre Mercantil.

8.- Atenent a aquest requeriment els interessats van subministrar còpia del contingut de Llibre Diari corresponent als períodes compresos entre l'1 de novembre a 31 de desembre de 1999 i entre l'1 de gener a 31 del mateix mes de 2000, així com còpia del contingut del Llibre d'Inventaris i Balanços corresponent als mateixos períodes, legalitzats

pel registre Mercantil de Barcelona a nom de “J.M. i A.C.V., C.B.”. Acompanyant a aquestes còpies del contingut dels llibres comptables, els interessats van aportar la del BOE núm. 59, de 9 de març de 2000, en la qual es recull la resolució de la Direcció General de Registres i del Notariat de 16 de febrer, sense més aclariments.

9.- La Divisió de Recursos de l’Institut Municipal d’Hisenda proposa l’estimació dels recursos assenyalats, que han estat acumulats, atès que les transmissions que constitueixen l’objecte dels mateixos són de les previstes en l’art. 97.3 de la Llei 43/1995 i que consta, com s’ha dit, la comunicació de les mateixes al Ministeri d’Economia i Hisenda.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La qüestió nuclear que comporten els recursos interposats resideix en saber si les aportacions de les dues meitats indivises dels immobles situats al c/ ..., núm. ..., i al c/ ..., núm. ..., per a la constitució de la societat “J., SL” el 12 de gener de 2000, són reconduïbles al supòsit contemplat a l’art. 3.3. de l’Ordenança fiscal núm.1.3 vigent l’any 2000 al municipi de Barcelona.

Segon.- Aquest article de l’Ordenança fiscal núm. 1.3 de 2000 recollia literalment el dret dels subjectes passius al diferiment (que no exempció) de l’impost sobre l’increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana reconegut per l’apartat 3 de la disposició addicional 8a de la Llei 43/1995, en la redacció vigent des de la seva reforma per l’art. 4.16 de la Llei 66/1997, de 30 de desembre. Els termes d’aquest apartat 3 (i per tant, també de l’art. 3.3.I de l’Ordenança fiscal núm. 1.3) eren: “*No es reportarà l’Impost sobre l’Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana en ocasió de les transmissions de terrenys de naturalesa urbana derivades d’operacions a les quals resulti aplicable el règim especial regulat en el Capítol VIII del Títol VIII de la present Llei, amb l’excepció de les relatives a terrenys que s’aportin a l’empara d’allò previst a l’article 108 d’aquesta Llei quan no es trobin integrats en una branca d’activitat*”.

Per tant, per a resoldre adequadament la qüestió plantejada cal esbrinar, d’una banda, si les transmissions que ens ocupen resulten d’una operació a la qual li resultaria aplicable el règim especial del capítol VIII del títol VIII de la Llei 43/1995, integrat pels arts. 97 a 110 ambdós inclosos; i per un altra, si els immobles que constitueixen el seu objecte poden considerar-se integrats en una branca d’activitat.

Tercer.- Sobre l'extrem relatiu a l'aplicació del règim especial ha de dir-se abans de res que l'origen immediat d'aquest règim, previst per a la tributació de les fusions, escissions, aportacions d'actius i bescanvi de valors a la Llei 43/1995, es troba al títol I de la Llei 29/1991, de 16 de desembre, el qual al seu torn constitueix en part la transposició a l'ordenament jurídic espanyol de la Directiva 90/434/CEE, del Consell, relativa al règim fiscal comú aplicable a les fusions, escissions, aportacions d'actius i bescanvis d'accions.

Aquest règim especial tenia per finalitat (i segueix tenint-la ara, des del seu recer al capítol VIII del títol VII del text refós de la Llei de l'impost sobre societats-TRLIS, aprovat pel Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març) procurar que aquest gènere de reestructuracions empresarials s'escometés des d'una perspectiva exclusivament material (per "*motius econòmics vàlids*", en expressió gràfica de l'art. 11.1. a. de la Directiva 90/434/CEE, portada després al nostre ordenament amb la reforma de l'art. 110 de la Llei 43/1995, efectuada per l'art. 2.6 de la Llei 14/2000, de 29 de desembre, actualment art. 96.2 del TRLIS); evitant, per tant, tant que aquestes operacions deixessin de realitzar-se pel cost fiscal que comportessin, com que es portessin a terme amb l'únic propòsit d'obtenir un avantatge tributari.

Aquesta finalitat es va promoure mitjançant les tècniques derivades del denominat 'principi de neutralitat' posat dempeus per aquesta normativa: no integració dels increments o disminucions patrimonials que es posin de manifest en ocasió d'aquestes operacions en la base imposable de l'impost sobre societats de les entitats transmissors dels actius o, si escau, en la de l'impost sobre la renda de les persones físiques en les liquidacions dels exercicis en què es realitzen tals operacions; continuïtat de la valoració fiscal dels actius adquirits per a l'entitat adquirent, etc. I, en qualsevol supòsit, diferiment de la càrrega fiscal corresponent al moment ulterior en el qual, tret de l'operació de reestructuració, es procedeixi a una nova transmissió dels actius, com a únic avantatge tributari.

En aquesta lògica, i pel que aquí interessa, la Llei 43/1995 va contemplar el supòsit de les denominades 'aportacions no dineràries especials' a les quals va estendre el règim especial referit. Aquest supòsit ho integraven, d'una banda, qualsevol aportació no dinerària realitzada per una entitat subjecta a l'impost sobre societats, la beneficiària de les quals fos una entitat resident en territori espanyol o que realitzés activitats en el mateix per mitjà d'un establiment permanent al qual s'afectessin els béns aportats, en la mesura que l'entitat aportant aconseguís a canvi una participació superior al 5% dels fons propis de la

beneficiària; i per una altra, i això és aquí singularment important, “a les aportacions de branques d’activitat, i a les aportacions d’elements patrimonials afectes a activitats empresarials en les quals concorrin els requisits previstos a l’apartat anterior [és a dir, els casos abans descrits], efectuades per persones físiques, sempre que duguin la comptabilitat de conformitat amb el codi de comerç” (art. 108.2 de la Llei 43/1995, en la seva redacció vigent en el moment que aquí interessa).

S’ha de tenir en compte que es tractava de l’aplicació del règim especial de diferiment, articulat per a l’impost sobre societats i, si escau, l’impost sobre la renda de les persones físiques, a aquestes aportacions no dineràries, i activat mitjançant comunicació al Ministeri d’Economia i Hisenda; ja que l’extensió del ‘principi de neutralitat’ a altres tributs i, en particular, al que ara ens ocupa, l’impost sobre l’increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana, es produïa per remissió als supòsits que, com aportacions no dineràries especials, podien gaudir d’aquest règim, en els termes de l’apartat 3 de la disposició addicional 8a de la Llei 43/1995, abans transcrit: el no import d’aquest últim impost beneficiava, d’entrada, al subjecte passiu de les “transmissions de terrenys de naturalesa urbana derivades d’operacions a les quals resulti aplicable el règim especial”, és a dir, a les fusions, escissions, aportacions d’actius i bescanvi de valors, i a les aportacions no dineràries especials consistents, bé en branques d’activitat, o bé en elements patrimonials afectes a activitats empresarials -en les quals concorrin els requisits i les vinculacions assenyalats entre aportant i beneficiària-, efectuades per persones físiques, sempre que duguin la comptabilitat de conformitat amb el Codi de Comerç.

El cas que aquí ens ocupa ha d’amidar el seu cobrament abans de res amb aquest últim gènere d’operacions, beneficiades del ‘principi de neutralitat’ i, per tant, ha d’examinar-se: a) si en el plànol objectiu és una aportació del tipus assenyalat (branca d’activitat o element patrimonial afecte a activitats empresarials); b) si en el plànol subjectiu és una operació efectuada per persones físiques que duguin la seva comptabilitat de conformitat amb el Codi de Comerç; i c) si en el plànol teleològic l’operació en qüestió respon a ‘motius econòmics vàlids’. En el bé entès, finalment, que tots aquests plànols de valoració presenten una unitat funcional inequívoca amb vista a la facilitació de les reestructuracions empresarials.

Quart.- Sobre el primer extrem (a) l’operació examinada no ofereix cap dificultat per a ser considerada com a aportació de branca d’activitat. La definició de ‘branca d’activitat’, vigent en el moment d’efectuar-se aquesta operació –en virtut de la reforma de l’art. 97.4 de la Llei 43/1995, produïda per l’art. 1.7 de la Llei 50/1998, de 30

de desembre-, era la següent: “*el conjunt d’elements patrimonials que siguin susceptibles de constituir una unitat econòmica autònoma determinant d’una explotació econòmica, és a dir, un conjunt capaç de funcionar pels seus propis mitjans”.*

Com se’n dedueix dels antecedents, els interessats van constituir la mercantil “J., SL” aportant les meitats indivises de tres immobles amb el propòsit d’explotar-los econòmicament mitjançant-ne l’arrendament. L’incís de la ‘susceptibilitat’ per a constituir una unitat econòmica en la definició de ‘branca d’activitat’ fa innecessari considerar si l’explotació econòmica del conjunt patrimonial es portava a terme amb anterioritat a l’aportació, doncs n’hi ha prou amb què aquesta explotació sigui possible amb els seus propis mitjans una vegada efectuada la seva aportació perquè el conjunt aportat sigui qualificat d’aquesta manera. En tal sentit és indiscutible que els tres immobles aportats permeten la materialització d’aquesta possibilitat i per tant conformen una ‘branca d’activitat’.

Cinquè.- La conclusió que deriva de l’examen de l’operació en el plànol subjectiu (extrem b), en canvi, no corre en el mateix sentit. En efecte, per a considerar aplicable el capítol VIII del títol VIII de la Llei 43/1995 a una aportació de branca d’activitat efectuada per una persona física, l’art. 108.2 de la mateixa (conforme a la redacció vigent en aquell temps) exigia que aquesta dugués la seva comptabilitat conformement al Codi de Comerç. El requisit era una forma el·líptica però inequívoca de significar que l’aportant, abans de l’aportació, devia estar desenvolupant una activitat amb “la racionalitat” característica d’un empresari, doncs manca completament de sentit imaginar que el legislador cregués en l’existència de persones físiques que sense desenvolupar cap activitat empresarial duguessin la seva comptabilitat conformement als criteris formals del Codi de Comerç (llibres de comptabilitat i comptes anuals conforme s’estableixen en els arts. 25 i ss. i 34 i ss. del mateix). A més, sense l’existència d’una activitat empresarial no hi ha cap imatge per reflectir en la comptabilitat exigida pel Codi de Comerç. Aquesta manera d’entendre aquest requisit és, d’altra banda, completament coherent amb la fi facilitadora de la reestructuració empresarial que ja hem vist, i que considerarem més avall, del règim tributari especial que ens ocupa. El règim de la Llei 43/1995 no és un règim per a estimular aportacions d’actius, sigui qui sigui qui els aportis, sinó que està previst, com hem dit, per a facilitar la reorganització jurídica d’unitats productives. D’aquí la rellevància que posseeix l’existència d’un mínim element d’“empresarialitat” en el subjecte (fins i tot persona física) que la promou.

Per a comprovar que això és així repari's en la ulterior redacció de l'art. 108.2 de la Llei 43/1995, que ha passat a l'art. 94.2 TRLIS. Aquesta nova redacció, efectuada per l'art. 2.39 de la Llei 24/2001, de 27 de desembre, va substituir l'expressió "*persones físiques, sempre que duguin la comptabilitat conformement al codi de comerç*" per "*contribuents de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, sempre que duguin la seva comptabilitat d'acord amb el Codi de Comerç*". Tenint en compte que, conforme a l'art. 65 del Reglament de l'IRPF de 1999 (o a l'art. 67 del de 2004), són moltes les categories de contribuents d'aquest impost que estan obligades a la gestió de llibres que podrien considerar-se comptables, i que fins i tot les entitats en règim d'atribució de rendes, com les comunitats de béns, les quals, és clar, no són contribuents d'aquest impost, estan també obligades a la gestió de certs llibres -sense perjudici que puguin ser o no legalitzats pel Registre Mercantil, com es considera en la RDGRN de 20 de febrer de 2000 que han aportat els recurrents-, però que totes aquestes obligacions de gestió desapareixen si el contribuent de l'impost duu la comptabilitat conformement al Codi de Comerç (apartat 10 dels articles citats), queda clar que la modificació de la Llei 43/1995 ha demostrat que el règim especial s'aplica només a aquells contribuents que es condueixen com si fossin empresaris. Observi's que en aquesta modificació no s'ha disposat que l'avantatge es reservi "*als contribuents que duguin els Llibres exigits per l'Impost sobre la Renda de les persones Físiques*", sinó només a aquells que "*duguin la seva comptabilitat d'acord amb el Codi de Comerç*", fet que, tal com acabem de veure, elimina qualsevol altra obligació referent a això.

Doncs bé, si la gestió de la comptabilitat de conformitat amb el Codi de Comerç s'ha d'entendre com a expressiu de l'"empresarialitat" de l'activitat portada a terme per la persona física aportant, llavors aquest requisit no pot considerar-se satisfet quan aquesta gestió no posa de manifest el tret essencial d'aquesta conducta: l'habitualitat en l'exercici de l'activitat.

No es tracta, per tant, d'un requisit purament formal, acreditat mitjançant la mera existència d'un llibre diari i un llibre de comptes i balanços, legalitzat pel Registre Mercantil corresponent, com pretenen els interessats en aportar els legalitzats a nom de "J.M. i A.C.V., C.B.", sinó que és necessari que aquests llibres posin de manifest que existeix algú que habitualment duu "*una comptabilitat ordenada, adequada a l'activitat de la seva empresa que permeti un seguiment cronològic de totes les seves operacions, així com l'elaboració periòdica de balanços i inventaris*" (ex art. 25 del Codi de Comerç).

És cert que l'habitualitat no pot predicar-se automàticament d'un període de temps predeterminat; però si resulta raonable entendre que no existeix aquesta habitualitat

quan la gestió de la comptabilitat queda circumscrita, com en aquest cas, als dos mesos i dotze dies anteriors a la data que es va efectuar l'aportació de la branca d'activitat; principalment si dels apunts d'aquesta comptabilitat en resulta que, fins i tot durant aquest període, l'activitat d'arrendament d'immobles la portava a terme un administrador de finques distint dels recurrents (vegin-se els comptes núms. 55401000, 5601000 i 62301000 del balanç de sumes i saldos del període novembre i desembre de 1999 del Llibre d'Inventaris i Balanços) malgrat la contractació d'un treballador i la instal·lació d'un local a aquests efectes des de 1999.

Pensi's, a més, que si això no fos així, el benefici tributari en aquests casos estaria subjecte única i exclusivament a què, gairebé simultàniament, el subjecte passiu hagués legalitzat els llibres en el Registre Mercantil fins i tot sense cap anotació en els mateixos.

Sisè.- Sobre l'extrem c), la conclusió transcorre en el mateix sentit anterior examinada des del plànol teleològic, ja que no pot concedir-se que existeixin 'motius econòmics vàlids', materials i distints de l'obtenció d'un avantatge fiscal, quan els que efectuen l'aportació d'aquest conjunt d'immobles els han posseït durant més de disset anys en determinat règim material i només dos mesos abans de l'operació d'aportació han procedit a omplir els requisits formals sense realitzar cap variació material que permetés afirmar que en relació als mateixos s'estava portant a terme una activitat empresarial d'arrendament "d'habitatges" l'organització de la qual estava a punt de ser reestructurada.

En aquest extrem cobren rellevància les circumstàncies assenyalades en els antecedents que només tres mesos abans de constituir "J., SL" els recurrents van canviar la manera de gaudi d'aquests immobles donant-se d'alta en l'IAE per l'epígraf corresponent a "l'arrendament d'habitatges", assenyalant com a domicili de la seva activitat el domicili particular de la Sra. A.C.V. al c/ ..., núm. ... (com resulta de la declaració de l'IRPF que figura a l'expedient), contractant a una treballadora a jornada completa i ajustant-se en definitiva amb aquesta conducta als requisits formals que l'art. 25.2 de la Llei 40/1998, de 9 de desembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, demanava per a considerar com a rendiments íntegres de les activitats econòmiques els provinents de l'arrendament d'aquests immobles (*"s'entendrà que l'arrendament o compravenda d'immobles es realitza com a activitat econòmica, únicament quan concorrin les següents circumstàncies: a) Que en el desenvolupament de l'activitat es conti, almenys, amb un local exclusivament destinat a portar a terme la gestió de la mateixa. b) Que per a*

l'ordenació s'utilitzi, almenys, una persona contractada amb contracte laboral i a jornada completa.").

Setè.- Si tot això és així, resulta clar que l'operació examinada no encaixa amb el gènere d'operacions al que li era aplicable el règim especial del capítol VIII del títol VIII de la Llei 43/1995, i en conseqüència, les transmissions de terrenys que s'han produït en ocasió de la mateixa no compleixen el primer requisit que exigiria l'apartat 3 de la disposició addicional 8a d'aquesta Llei per al gaudi del diferiment de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana corresponent.

Vuitè.- El segon dels requisits exigint per l'esmentat apartat 3 de la disposició addicional 8a de la Llei 43/1995 per al diferiment de l'impost, consisteix, com hem dit, que els terrenys que es transmetin en ocasió d'aquestes operacions es trobin integrats en una branca d'activitat. L'avantatge fiscal relatiu a l'impost que ens ocupa, per tant, no s'aplica a totes les transmissions de terrenys que es produeixin en ocasió d'una aportació no dinerària especial (v.gr. no s'aplica quan el terreny és merament un element afecte a activitats empresarials). L'excepció dels supòsits de l'art. 108 de la Llei 43/1995, que s'estableix en l'apartat 3 citat, és clara a aquest efecte. L'avantatge s'obté només si el terreny transmès s'acredita que integra un conjunt patrimonial susceptible de constituir una unitat econòmica autònoma determinant d'una explotació econòmica. I aquí no hi ha dubte que els tres immobles aportats integren aquest conjunt. No obstant això, un cop vista la conclusió obtinguda en els fonaments anteriors, el compliment d'aquest requisit es revela intrascendent per a acollir les pretensions dels recurrents.

Per la qual cosa,

ES PROPOSA

DESESTIMAR els recursos interposats.