

Consell Tributari

Expediente: 679/1

El Consell Tributari, reunido en sesión de 8 de mayo de 2002, conociendo del recurso presentado por D. A.S.O., y estudiada la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, ha adoptado el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En escrito presentado el 18 de mayo de 2001, el recurrente, D. A.S.O, impugna la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana girada por el Instituto Municipal de Hacienda en relación a la aportación de la finca situada en la Gran Vía ..., nº ..., PB, efectuada el 30 de diciembre de 1997 a la sociedad “O., SL” como consecuencia del aumento de capital de la citada sociedad.

2.- La sociedad “O., SL” fue constituida el 26 de marzo de 1993 por el recurrente y su mujer, J.A.M.

3.- En la hoja registral correspondiente a la citada finca consta inscrito el dominio de ésta a favor de la sociedad “O., SL” como resultado de la aportación realizada.

4.- En el recurso el interesado alega que la sociedad “O., SL” es una “sociedad conyugal”, que no ha existido transmisión onerosa y que la finca continua siendo propiedad suya, por todo lo cual concluye que la aportación efectuada el 30 de diciembre de 1997 está exenta del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, en virtud del artículo 3 de la Ordenanza fiscal nº. 1.3 (concordante con el artículo 106 de la Ley 30/1988).

5.- Con fecha 29 de octubre de 2001 el recurrente presenta un escrito de ampliación del anterior recurso alegando que la transmisión realizada constituye una aportación no dineraria de rama de actividad, la cual, en virtud del apartado 3 de la

disposició adicional octava de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto de sociedades, conforme a la redacción dada por el artículo 4.16ª de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, no devenga el citado tributo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Existe una contradicción esencial y patente entre las alegaciones que formula el recurrente en el recurso y las que plantea en el escrito de ampliación. En el primero niega la existencia de transmisión onerosa, argumentando que se trata de una aportación a una “sociedad limitada conyugal”, lo que, a su entender, comporta la necesidad de que le sea reconocida la exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, conforme al artículo 3 de la Ordenanza fiscal nº 1.3. Pero en el mismo escrito añade que no ha habido ni siquiera transmisión porque la finca continua siendo de su propiedad, lo que implicaría la inexistencia de hecho imponible.

Ahora bien, “O., SL” es una sociedad mercantil con personalidad jurídica distinta de la de los socios, y aunque los dos únicos socios sean cónyuges, este hecho no permite calificarla de “sociedad conyugal” en el sentido del citado artículo 3. La aportación de un inmueble como consecuencia de la ampliación de capital de una sociedad de responsabilidad limitada se supone siempre como una aportación realizada a título de propiedad (vid. artículo 18.2 LSRL de 1995), y así consta inequívocamente en este caso en el Registro de la Propiedad donde la referida finca aparece inscrita a nombre de la sociedad. De forma que no es posible hallar cabida en el artículo 3 de la Ordenanza fiscal nº 1.3 para colocar la exención solicitada. Ello bastaría, por tanto, para desestimar el recurso.

No obstante, en el citado escrito de ampliación, el recurrente cambia radicalmente su argumentación. Reconoce que hay una transmisión –de forma que, deberíamos concluir, no procede solicitar la exención-. Asimismo, alega ahora que, atendido de una parte el hecho de que el recurrente es sujeto que lleva su contabilidad conforme al Código de Comercio –cosa que no demuestra en ningún momento-, y de otra, el carácter de aportación de rama de actividad de la operación realizada, esta transmisión no devenga el impuesto a causa del apartado 3 de la disposición adicional octava de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto de sociedades, conforme a

la redacción dada por el art. 4.16ª de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Segundo.- Si dejamos aparte la contradicción indicada podemos entrar en la consideración del segundo argumento. El punto central de este recurso consiste entonces en averiguar si la transmisión del inmueble de referencia, efectuada el 30 de diciembre de 1997 a favor de la sociedad “O., SL”, es como alega el recurrente en su segundo escrito, una transmisión producida como consecuencia de una aportación no dineraria de rama de actividad, y por tanto, en virtud de la disposición adicional octava, apartado 3 de la Ley 43/1995, del impuesto de sociedades, es una transmisión que no devenga el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, o por el contrario, se trata de una mera aportación no dineraria, la cual, a causa de la misma disposición adicional, devengaría efectivamente este impuesto.

Antes de resolver esta cuestión es necesario determinar si la normativa vigente en el momento de producirse la transmisión que integra el hecho imponible –30 de diciembre de 1997- permitía distinguir, a los efectos del devengo o no del impuesto, entre aportaciones no dinerarias de rama de actividad o meras aportaciones dinerarias. Pues está claro que si aceptásemos la interpretación del régimen tributario vigente el año 1997, según el cual cualquiera de las aportaciones sociales realizadas por contribuyentes del IRPF devengaban el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, no tendría sentido ocuparnos, como hemos dicho, en averiguar que tipo de aportación es la realizada en el presente caso. A esta cuestión previa dedicaremos, por tanto, el fundamento siguiente.

Tercero.- Desde el período impositivo iniciado el 1 de enero de 1998 parece claro que los incrementos de valor de los terrenos puestos de manifiesto en el momento en que un contribuyente del IRPF los aporta al capital de una sociedad, solamente devengan el impuesto si “[...] no se hallan integrados en una rama de actividad” (disposición adicional 8, apartado 3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto de sociedades, conforme a la redacción dada por el artículo 4.16ª de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social).

Este trato diferenciado entre los dos géneros de aportaciones es consistente con la disciplina fiscal de las llamadas “modificaciones estructurales” existente en España desde 1991. Como es sabido, la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las

Comunidades Europeas, estableció un régimen tributario para las fusiones, escisiones, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y canje de valores que, guiado por el principio de neutralidad, estaba integrado por un conjunto de técnicas destinadas exclusivamente a diferir la carga tributaria generada por cualquiera de las citadas operaciones. Con relación al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana la neutralidad exigía únicamente ignorar –a efectos de este impuesto– la plusvalía emergente con las transmisiones efectuadas en el marco de las citadas “modificaciones estructurales”, posponiendo el devengo del impuesto a las eventuales transmisiones posteriores que pudieran producirse (art. 15.1.II de la Ley 29/1991 citada). Además, todo ese régimen tributario se decidió aplicarlo, no sólo a las operaciones en las que estuvieran involucradas sociedades mercantiles, sino también a las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad por empresarios individuales. La disposición adicional segunda de la Ley 29/1991 decía: “También serán de aplicación las disposiciones establecidas en el Título primero de la presente Ley a las aportaciones a sociedades de unidades económicas autónomas realizadas por empresarios individuales, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio”.

De todo ello se deducía “a sensu contrario” que las transmisiones de terrenos efectuadas tanto por empresarios sociales como por empresarios individuales que no se produjeran en el marco de una modificación estructural (que no estuvieran integradas en la rama de actividad aportada), sí devengaban en cambio el correspondiente impuesto.

Sin embargo, la posterior Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto de sociedades, introdujo una ligera variación, de la cual se ha hecho eco la doctrina y la jurisprudencia. No obstante mantener el mismo régimen tributario para las modificaciones estructurales fijadas por la referida Ley 29/1991, la regulación del impuesto de sociedades hizo explícita en el art. 108 la posibilidad de someter al mismo trato fiscal de estas modificaciones las meras aportaciones no dinerarias en relación, está claro, al impuesto de sociedades, pero en ningún caso en relación al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. La disposición adicional octava de la Ley 43/1995 establecía en su redacción original de manera inequívoca que “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 excepción de las previstas en el artículo 108”.

Pero el artículo 108 no contemplaba sólo el caso general de las meras aportaciones no dinerarias, sino también, en su apartado segundo, el caso de “las aportaciones de ramas de actividad, y [...] las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales en las que concurren los requisitos previstos en el apartado anterior, efectuadas por personas físicas, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio”.

En la literalidad de sus términos parecía, pues, posible interpretar que a partir de 1996, el no devengo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana quedaba reservado a los supuestos de modificaciones estructurales en los que el aportante fuese una sociedad mercantil, pero en ningún caso a los correspondientes a meras aportaciones realizadas por éstas y a las aportaciones de cualquier género efectuadas por empresarios individuales (en la resolución del expediente 457/00, este Consell Tributari se pronunció sobre el devengo del impuesto en un caso similar por considerar que la aportación de una finca a una sociedad de responsabilidad limitada realizada por la persona física propietaria no estaba comprendida dentro del ámbito de las exenciones previstas para las modificaciones estructurales; literalmente se dijo: “es de resaltar que en todo el régimen fiscal de fusiones y uniones de empresas establecido en la Ley 43/1995 sólo se hace referencia a las aportaciones por parte de sociedades o entidades, es decir, personas jurídicas, sin que en ningún caso se mencionen las aportaciones no dinerarias efectuadas por personas físicas, que no cabe entender incluidas en el ámbito de tal regulación, por lo que la misma no es de aplicación en el caso presente, ya que no se trata de ninguna fusión o aportación de entidades o sociedades, sino de la aportación a una sociedad de una finca que pertenecía al patrimonio particular de una persona física”).

El artículo 4.16^a de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, desvaneció completamente esta posibilidad interpretativa, modificando el apartado 3 de la disposición adicional octava de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto de sociedades, como hemos avanzado, y fijando el no devengo del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana sólo para los casos de transmisiones de terrenos realizadas por contribuyentes del IRPF que constituyeran aportaciones no dinerarias de ramas de actividad.

Hay razones de peso para sostener (STSJCat. De 18 de febrero de 2000) que durante el período comprendido entre la Ley 43/1995 (1 de enero de 1996) y la entrada en vigor de la Ley 66/1997 (1 de enero de 1998), a pesar de la literalidad de los

términos de la primera, sería también admisible la diferencia de regímenes tributarios en función de los tipos de aportaciones realizadas. Pero este no es el momento para exponerlas. Es suficiente reconocer esta posibilidad para que resulte pertinente entrar ya en la cuestión central indicada sobre el carácter de la aportación del inmueble efectuada por el recurrente como desembolso del aumento de capital de “O., SL” en fecha 30 de diciembre de 1997.

Cuarto.- La calificación de esta operación como aportación no dineraria de rama de actividad conduciría a admitir –suponiendo que el régimen tributario ahora vigente, como hemos dicho, fuera de aplicación también a los hechos imposables producidos el año 1997- que la transmisión del inmueble no devengaría el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Ahora bien, esta calificación es difícil de aceptar. Aportar una rama de actividad es aportar un conjunto de elementos patrimoniales que desde el punto de vista de su organización constituye una unidad económica autónoma, determinante de una explotación productiva, es decir, un conjunto susceptible de funcionar por sus propios medios (vid. artículo 97.4 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto de sociedades y, con independencia de quien sea el beneficiario de las acciones o participaciones correspondientes, el artículo 253 LSA de 1989 y la remisión a éste que hace el artículo 94 LSRL de 1995). Un solo inmueble no puede constituir una rama de actividad. Puede integrarla, es obvio, pero por sí mismo no lo es. Entender lo contrario sería tanto como admitir que cualquier aportación social que tuviera por objeto un inmueble, realizada por un contribuyente del IRPF, no devengaría el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Y para que este régimen excepcional fuera posible se requeriría una previsión legal específica que así lo estableciera.

Además, debe destacarse que la STSJ de 18 de enero de 2000, que cita el recurrente para fundamentar las alegaciones que formula en el escrito de ampliación, no es aplicable a este caso. En esta sentencia se recogen algunos de los argumentos que permitían sostener que durante el período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 1 de enero de 1998 la aportación social de terrenos integrantes de una aportación no dineraria de rama de actividad efectuada por un contribuyente del IRPF no devengaría, como no devenga ahora, el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. Interpretación que, como ya hemos dicho, puede ser aceptable. Pero en ningún momento esta sentencia entra a analizar lo que sería relevante en el presente caso, es decir, si la aportación realizada puede ser conceptuada como una mera

aportación no dineraria, la cual, de serlo, devengaría efectivamente el impuesto. La STSJ de 18 de enero de 2000 se limita a advertir al respecto que “no ha sido cuestionada la acreditación en el expediente administrativo de la cualidad de empresa o rama de actividad respecto de los terrenos aportados” (FJ1º).

Por lo cual, y coincidiendo con el informe del Instituto Municipal de Hacienda,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurso interpuesto, y CONFIRMAR la liquidación impugnada.