

Expediente: 100/12

El Consell Tributari, en sesión de 23 de mayo de 2013, conociendo del recurso presentado por D^a. CLB, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El 16 de enero de 2012 D^a. CLB dedujo recurso contra las liquidaciones del IIVTNU derivadas de las transmisiones de tres inmuebles de su propiedad, efectuadas como aportaciones no dinerarias en el marco de un aumento de capital de la sociedad “LB, S.L.”; aumento que había sido documentado mediante escritura pública otorgada el 19 de octubre de 2010.

2.- Alega en síntesis la recurrente, por un lado, que dichas transmisiones no devengaron el IIVTNU por tratarse de supuestos comprendidos en el punto 3 de la Disposición adicional segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS); y por otro, que las liquidaciones impugnadas, carecen de motivación suficiente, a la luz de los artículos 102 y 103.3 de la LGT de 2003 y 54 de la Ley 30/1992, y por ello, y por la indefensión que producen, son nulas.

3.- En el escrito de recurso se pone de manifiesto que la recurrente ha tenido oportuno y cabal conocimiento de la solicitud de no sujeción al IIVTNU de las transmisiones referidas, formulada el 3 de diciembre de 2010 por la sociedad adquirente de los inmuebles, “LB, S.L.”, así como de todas y cada una de las vicisitudes de esa solicitud hasta la notificación de su íntegra desestimación, producida el 19 de octubre de 2011, y del recurso, pendiente aún de resolución, deducido por “LB, S.L.” contra esta desestimación.

4.- Del expediente se deduce que las liquidaciones que aquí impugna la recurrente le fueron notificadas adecuadamente, con copia además de la referida resolución desestimatoria de la solicitud de no sujeción que las fundaba y con sucinta explicación de esta circunstancia.



5.- Consta además que los libros de Inventarios y Cuentas Anuales y los libros Diario de la recurrente correspondientes a los ejercicios 2006 a 2010, fueron presentados para su legalización por el Registro Mercantil, el 15 de noviembre de 2011, y por consiguiente fuera del plazo legalmente establecido al efecto, tal y como se destaca en la acreditación del referido Registro.

6.- El Instituto Municipal de Hacienda propone la desestimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Para resolver este recurso conviene aclarar de entrada que la recurrente, D^a CLB, efectuó una aportación no dineraria, consistente en tres inmuebles de su propiedad, a una sociedad de la que ya era socia, “LB, S.L.”, entendiéndose que el conjunto aportado, constituía una rama de actividad –precisamente la de alquiler de viviendas que la recurrente alegaba que venía desarrollando como empresaria individual hasta ese momento- en el que, naturalmente, dichos inmuebles se integraban.

Sin perjuicio de que esa aportación constituya o no un supuesto de no sujeción (de no “devengo”) del IIVTNU al amparo de lo establecido en el apartado 3 de la Disposición adicional segunda del TRLIS, es evidente que, a la vista de la regulación de ese tributo local, y teniendo en cuenta que una aportación no dineraria destinada a la integración del capital social de una sociedad, salvo que se disponga otra cosa, constituye una transmisión de la propiedad de los bienes aportados a título oneroso, el sujeto pasivo de dicho tributo, y por consiguiente el único interesado en el beneficio de la no sujeción al mismo, no es la sociedad receptora de los inmuebles, sino el socio que efectúa la aportación; esto es, en el caso que nos ocupa, la recurrente, D^a CLB.

Sin embargo, aquí, probablemente por una confusión entre la parte a quien corresponde ejercer la opción por el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades previsto en el Capítulo VIII, del Título VII del TRLIS, requisito para su aplicación, y que es, en las aportaciones no dinerarias, la entidad adquirente (artículo 96.1.b del TRLIS), y la parte interesada en que la aplicación de ese régimen especial se propague a la no sujeción al IIVTNU que corresponda, y que es el sujeto pasivo aportante, o quizás también en este caso al amparo de una especie de gestión de negocio ajeno asumida sin más por la sociedad

“LB, S.L.”, dada la estrecha y substancial relación de la misma con D^a CLB, pero en ningún caso explicitada ante la administración tributaria municipal, la solicitud de no sujeción al IIVTNU la llevó a cabo, como se ha dejado dicho en los Antecedentes, la sociedad indicada. Esta circunstancia habría debido de entrañar la inadmisión *a limine* de la solicitud de no sujeción por falta de legitimación bastante de la entidad solicitante. Más como eso no se produjo, y el expediente siguió su curso hasta su resolución por desestimación de lo solicitado, no cabe ahora reprobar lo realizado, en coherencia con el principio de confianza legítima.

No obstante, teniendo todo esto en cuenta, la recurrente, D^a CLB, alega aquí falta de motivación de las liquidaciones impugnadas, causante de indefensión, subrayando que, a su juicio, “de lo actuado [...] no se puede conocer y deducir las razones del proceder administrativo”.

Pues bien, esta alegación no puede acogerse. En primer lugar porque ninguna indefensión le ha sido ocasionada a la recurrente, a la vista del conocimiento puntual que ha tenido de la tramitación de la solicitud de no sujeción que únicamente a ella le afectaba, llevada a cabo no obstante por “LB, S.L.”, y por la eficaz notificación de su desestimación, tal y como se ha indicado en los Antecedentes. Pero además, porque resulta paradójico que la recurrente alegue desconocer las razones de las que traen causa las liquidaciones impugnadas, cuando en el Fundamento de Derecho Primero del presente recurso, con el fin de demostrar la improcedencia de las mismas al amparo del apartado 3 de la Disposición adicional segunda del TRLIS se remita íntegramente a lo alegado al respecto en el recurso de alzada deducido por “LB, S.L.” contra la desestimación de la solicitud de no sujeción indicada.

Segundo.- De lo anterior resulta que la cuestión central que se plantea en este recurso es la de determinar si las transmisiones referidas constituyen supuestos en los que el IIVTNU no se devenga por quedar comprendidos en lo previsto en el apartado 3 de la Disposición adicional segunda del TRLIS.

Esta es, de otra parte, la cuestión que ha sido resuelta por el Gerente del IMH mediante la resolución de 26 de julio de 2011, desestimando la solicitud deducida al efecto por “LB, S.L.”; resolución que, como decimos también ha sido recurrida por esta entidad.

Pues bien, teniendo todo esto en cuenta, debemos advertir ya que por razones de economía procedimental y por coherencia, la respuesta que aquí se va a dar al presente recurso, ha de trasladarse a la resolución del deducido por “LB, S.L.”.

Además de entrada también hay que indicar que, modificando aquello que hasta el presente ha sido criterio de este *Consell Tributari*, existe aquí motivo suficiente para acoger la alegación de no sujeción al IIVTNU que formula la recurrente (y formulaba “LB, S.L.”) y para revocar por consiguiente la resolución del Gerente del IMH.

En efecto, como es sabido el apartado 3 de la Disposición adicional segunda del TRLIS dispone en su primer párrafo, único aquí relevante: *“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 capítulo VIII del título VII de esta ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el artículo 94 de esta ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad”*. Este “no devengo” remite a lo previsto en el artículo 94 del TRLIS, que contempla la aplicación del régimen especial aludido a las operaciones societarias de “aportaciones no dinerarias”, extendiéndolo también, en su apartado 2 a “[...] *las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio*”.

De la interpretación conjunta de ambos preceptos resulta, compartida casi unánimemente por toda la doctrina y la jurisprudencia, que para que la aportación no dineraria de inmuebles a una sociedad que efectúe un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no devengue el tributo local señalado es preciso, por un lado, que forme parte de una rama de actividad y, por otro, que el sujeto aportante, como se acaba de señalar, lleve la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

En el presente caso el extremo discutible es este último, pues la recurrente, contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien contabilizaba sus actividades de arrendamiento de los inmuebles aportados, no lo hacía respetando íntegramente lo dispuesto en el Código de Comercio (esto es, lo dispuesto en los artículos 25 y ss. de ese Código, y en especial lo dispuesto sobre la legalización necesaria de los libros de contabilidad), habiendo procedido no obstante, una vez efectuada dicha aportación, y

obviamente, fuera del plazo legal establecido a presentar los libros obligatorios a la oportuna legalización, conforme al artículo 27 del citado Código.

Sobre el significado y trascendencia de este requisito –la llevanza de la “*contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio*”- a los efectos de no quedar sujetas las aportaciones no dinerarias de inmuebles al IIVTNU, existen *grosso modo*, dos criterios.

Uno es el mantenido, y en parte conformado, por este *Consell Tributari* (expediente 79/10, de 5 de mayo de 2010, entre otros) en virtud del cual se trata de un requisito ineludible en su forma y en su momento. En su forma, cumpliendo íntegramente lo dispuesto en el Código de Comercio, legalización de los libros incluida, sin valorar el contenido normativo de unos preceptos en perjuicio de otros. Y también en su momento, sin que valga una regularización ulterior al momento de la aportación, porque lo que se exige es que el requisito de la llevanza se cumpla en ese momento. Y todo ello sin perjuicio de admitir que la inscripción del empresario individual es potestativa, puesto que de lo que se trata es de gozar de un beneficio, sujeto, si se quiere, a una cierta carga, que de otro vaciaría de sentido el artículo 94.2 del TRLIS.

Otro criterio es el que relativiza ese requisito negando su esencialidad, tanto en relación a su forma –haciendo irrelevante lo dispuesto en el artículo 27 del Código de Comercio- como a su momento, permitiendo la regularización ulterior de la legalización necesaria, aplicando un cierto razonamiento analógico al que se sigue para permitir que el requisito de la opción por el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS se ejerza con posterioridad al momento legalmente previsto.

Los fundamentos sobre los que este *Consell Tributari*, ha sostenido el primer criterio residen, en primer lugar, en que el artículo 94.2 del TRLIS no distingue, en el seno de las normas que regulan la contabilidad de los empresarios de la sección primera (de los libros de los empresarios) del Título III, del Libro I del Código de Comercio, distintos alcances obligatorios a su disposiciones, siendo además, la aplicación completa de esta regulación la que permite presuponer, en coherencia con la causa de la extensión del no devengo del impuesto a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que se trata también de empresarios individuales que modifican estructuralmente la forma de llevar a cabo su actividad. Y en segundo lugar, en que no se nos alcanza a ver la identidad de razón, fundamento de la analogía, entre ejercer extemporáneamente una opción por un

régimen al que objetivamente se tiene derecho a gozar en cualquier caso, y otorgar efectos retroactivos a una obligación que debía de haberse cumplido en el momento de producirse el hecho imponible, causa material además del beneficio que se pretende.

En cambio el segundo criterio es el seguido por Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, en la sentencia de 21 de junio de 2012 –a la cual y *ad pedem litterae* la cual ha sido acogido por la más reciente de 29 de abril de 2013-, al sostener, por un lado, que la referencia del artículo 94.2 del TRLIS a la necesidad de que los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas beneficiados deben llevar la contabilidad “de acuerdo con el Código de comercio” no ha de interpretarse necesariamente “como una remisión a todas las obligaciones contenidas en ese cuerpo legal, sino que cabe interpretarlo como una remisión al deber general de llevanza de la contabilidad mercantil de acuerdo con el Código de comercio, esto es, la referida en el art. 25.1, sin comprender necesariamente la presentación para legalización del art. 27, pues esta se ciñe a otorgarles una presunción de legitimidad que es ajena a la finalidad fiscal que aquí nos ocupa”. Y al añadir, por otro lado, que la circunstancia de que la legalización de los libros de contabilidad se produzca con posterioridad a la realización del hecho imponible –la transmisión de los inmuebles- ha de ser interpretada desde el principio de proporcionalidad en la aplicación del sistema tributario, recogido en el artículo 3.2 de la Ley General Tributaria de 2003, de manera que, analógicamente a lo que se entiende cuando la opción por el régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS se efectúa extemporáneamente en relación a lo exigido por el artículo 96.1 del TRLIS, que no entraña la pérdida de la posibilidad de sujetarse a dicho régimen, igualmente, la legalización de los libros de contabilidad, posterior al hecho imponible, tampoco debería de entrañar la pérdida del beneficio. En los términos de la sentencia citada: “Pues bien, también consideramos que la exigencia a estos fines, como requisito *ad solemnitatem*, de la legalización de los libros de comercio a que se refiere el art. 94.2 del [TRLIS], que se pretende en el escrito municipal de apelación, es contraria al principio de proporcionalidad. En efecto, tratándose de un requisito de carácter formal, el efecto de su omisión o *retraso* no puede conllevar la exclusión del supuesto de no devengo que examinamos, pues tal consecuencia ha de estimarse igualmente contraria al principio de proporcionalidad que ha de observarse en la aplicación del sistema tributario, recogido en el art. 3.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria y no acorde con la teleología de la disposición adicional que establece el supuesto de no devengo.”



Este *Consell Tributari*, a la vista del modo como el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya viene resolviendo la cuestión debatida, ha de proceder a modificar el criterio hasta ahora mantenido al respecto y admitir que la aportación de los inmuebles que aquí nos ocupa a la sociedad “LB, S.L.” no devenga el IIVTNU.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR el presente recurso.