



Expediente: 208/16

El Consell Tributari, reunido en sesión de 14 de diciembre de 2016, conociendo del recurso presentado por GIPG, SL; RMPI, SAU (actualmente SDI, SA); OS, SL; PIE, SL y NGI, SL (actualmente NNG, SL), ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

1.- En fecha 5 de agosto de 2014, el Sr. RPS en representación de las sociedades interesadas interponen recurso de alzada contra la resolución del Gerente del Instituto Municipal de Hacienda, dictada el 12 de junio de 2014 en el expediente 2010/....., desestimatoria de la solicitud de no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, respecto de las aportaciones de la siguientes fincas:

.....

2.- En síntesis, las recurrentes alegan que eran titulares de 74 inmuebles, de los cuales, 27 fueron aportados a la sociedad de nueva creación, puesto que eran las fincas que estaban arrendadas y formaban la rama de actividad de arrendamiento; que a fecha de último ejercicio social, de los 47 inmuebles propiedad de las recurrentes y aportantes, sólo eran titulares de 14 fincas; que el concepto de aportación no dineraria de rama de actividad, no supone el traspaso de todos los activos y pasivos, sino sólo de aquéllos que están afectos a una actividad económica determinada y en este caso, los inmuebles aportados a la entidad de nueva creación, eran aquéllos destinados exclusivamente a la actividad de arrendamiento.

Manifiestan además, que comunicaron el 6 de octubre de 2010 a la Administración tributaria la opción al régimen fiscal especial de fusiones, previsto en el texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades y solicitan por lo expuesto el reconocimiento de que

la transmisión de fincas mediante la citada operación societaria, no se encuentra sujeta al tributo.

**3.-** De la documentación incorporada al expediente se desprende la siguiente relación de hechos:

- Mediante escritura pública otorgada el 7 de julio de 2010, las sociedades GIPG, SL; I, SL; PIE, SL; RMPI, SA (actualmente SDI, SA) y OS, SL, como únicos socios, constituyeron una sociedad limitada, denominada NGI, SL.

El capital social de la nueva sociedad, quedó constituido en ..... €, dividido en participaciones sociales que fueron suscritas y desembolsadas por los socios fundadores, mediante las aportaciones de inmuebles en Barcelona (entre otros inmuebles situados fuera de dicha ciudad), que se detallan en la mencionada escritura pública, efectuadas respectivamente por las sociedades PIE, SL; RMPI, SA, GIPG, SL y OS, SL.

- El 5 de agosto de 2010 las interesadas solicitaron el reconocimiento de la no sujeción al impuesto respecto de las transmisiones de las fincas citadas por tratarse de una aportación de rama de actividad.

Dicha solicitud fue resuelta por el Gerente del IMH, dictada el 12 de junio de 2014, en sentido desestimatorio, siendo tal resolución notificada el 7 de julio de 2014.

- En cumplimiento de la citada resolución, la Inspección Municipal de Hacienda ha practicado las correspondientes regularizaciones tributarias en cuanto al impuesto y transmisiones de referencia, emitiendo o estando en fase de emitir las liquidaciones del impuesto.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.-** El recurso ha sido interpuesto dentro del plazo establecido en el art. 14 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el art. 46 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, que regula el régimen especial del municipio de Barcelona.

**Segundo.-** Las sociedades recurrentes reiteran en su recurso el contenido de la solicitud formulada en agosto de 2010, en el sentido de que las aportaciones de activos y pasivos

realizadas a la sociedad por ellas creada, N, SL, constituían una rama de actividad, concretamente, la de arrendamiento de inmuebles y locales industriales y que, en consecuencia, no estaban sujetas al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU).

En el recurso de referencia se alega, en síntesis, que la aportación que las cuatro sociedades hicieron a la de nueva creación, era una aportación no dineraria, ya que aportaron la totalidad de activos y pasivos que integraban la rama de actividad de arrendamiento, permaneciendo en el activo de las sociedades aportantes los inmuebles destinados a la venta, contabilizados en su inmovilizado.

**Tercero.**- El fundamento jurídico de la solicitud formulada por los recurrentes se encuentra en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), la cual dispone que:

*“No se devengará el impuesto sobre el incremento de 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 VII de esta Ley, a excepción de las relativas a terrenos que se aporten al amparo de lo previsto en el art. 94 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad.”*

Respecto a lo que se entienda por aportación no dineraria, el art. 83, apartados 3 y 4 del texto refundido citado, establece:

*“3.Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad, la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente, la totalidad de una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.*

*4. Se entenderá por rama de actividad 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.”*

El art. 96.2 del mismo RDL establece los supuestos en que no se aplicarán estas ventajas fiscales. Dice lo siguiente:



*“No se aplicará el régimen establecido cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la finalidad de obtener una ventaja fiscal.”*

Dicha regulación tiene su origen en la Directiva 90/434/CEE, de 23 julio 1990, que quiso favorecer o, en todo caso, no entorpecer las fusiones o escisiones de empresas que tuviesen la finalidad de racionalizar o reorganizar sus actividades, mediante lo que ha venido en llamarse “neutralidad fiscal”, es decir, no encarecer fiscalmente aquellas decisiones empresariales dirigidas a mejorar la rentabilidad, racionalidad o productividad de sus empresas. Es condición para gozar de esta situación especial, según establece el art. 2.d) de la citada Directiva que “... una *sociedad aporta, sin ser disuelta, a otra sociedad la totalidad o una o más rama de su actividad...*”

Pese a la aparente claridad de los preceptos transcritos, la complejidad y pluralidad de situaciones que se producen en su aplicación práctica tiene como consecuencia que dicha aplicación difícilmente pueda hacerse de forma automática, sino que es necesario analizar cada supuesto concreto, labor que han llevado a cabo un número importante de resoluciones judiciales.

Sin embargo, cabe citar, con carácter general, la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 29 octubre 2009 (RJ 2010\1218) la cual, independientemente de analizar el caso concreto objeto del conflicto, establece cuales deben ser los requisitos para que pueda considerarse una transmisión patrimonial como de “rama de actividad” a efectos de gozar de los beneficios fiscales correspondientes. De acuerdo con la citada STS dichos requisitos son los siguientes:

*“a) Ha de tratarse de un conjunto de bienes y, en ocasiones, de personas.*

*b) El conjunto de elementos patrimoniales ha de ser activo y pasivo.*

*c) Ha de tratarse de una rama de actividad de la propia sociedad aportante.*

*d) Los bienes han de formar una actividad económica coherente, autónoma e independiente.*



*e) El conjunto de bienes ha de ser capaz de funcionar por sus propios medios.*

*f) La rama de actividad ha de existir cuando se realiza la aportación; no se trata de una suma de elementos patrimoniales que potencialmente puedan llegar en un futuro a constituir una unidad económica autónoma.*

*g) La sociedad que recibe los bienes debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.”*

A estos requisitos pueden añadirse los expresados en negativo por el art. 96.2 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, antes transcrito.

Uno de los aspectos más discutidos en el proceso que dio lugar a la Sentencia de referencia, así como en muchos otros, es el de si la rama de actividad debe existir previamente en sede de la sociedad aportante o transmitente o, simplemente, si es suficiente que sean susceptibles de constituir una rama de actividad en sede de la sociedad adquirente.

La STS de referencia quiere clarificar este problema y a este fin añade:

*“Ahora bien, tal concepto fiscal exige que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede del transmitente permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.”*

Puede citarse en el mismo sentido que la citada, la STS de 17 marzo 2016 (RJ 2016\2380) que acoge la anterior doctrina, especialmente que la rama de actividad debe tratarse de una unidad económica que debe existir con anterioridad a la transmisión.

**Cuarto.-** Examinadas las transmisiones objeto del presente expediente, no resulta que se cumplan los requisitos establecidos por las normas y jurisprudencia citadas para que pueda concluirse que los bienes patrimoniales transmitidos constituían una rama de actividad; y ello por las razones siguientes:

a) En ningún momento el recurrente ha aportado prueba alguna de que los inmuebles y demás bienes, incluido dinero en efectivo y créditos, transmitidos, constituyen un conjunto de elementos destinados al arrendamiento de todo tipo de inmuebles.

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya (STSJC) 410/2012, de 19 de abril, considera que no se ha acreditado que se ha transmitido la rama de actividad de arrendamiento porque en un edificio de dos plantas solo se ha acreditado la existencia de un contrato de arrendamiento. En el presente supuesto no se ha acreditado que ninguna de las fincas aportadas estuviese arrendada ni que existiese esta rama de actividad diferenciada dentro del conjunto de inmuebles pertenecientes a las sociedades aportadoras.

La necesidad de aportar una relación de inquilinos se contempla también en el Dictamen de este Consell Tributari 29/11, de 16 de noviembre, como prueba que permite estimar que se ha producido transmisión de rama de actividad.

La citada STSJC entiende que el aspecto básico, a efectos de admitir la procedencia de la ventaja fiscal, es que la transmisión obedezca a unos fines económicos válidos que en el caso enjuiciado no se acreditaron. Considera que el examen de un posible fin de fraude o evasión fiscal debe analizarse con carácter subsidiario del anterior.

b) No se ha acreditado la existencia de una mínima estructura organizativa de la actividad de arrendamiento en las sociedades aportadoras. Es especialmente relevante que no se acredita si un empleado o conjunto de empleados se transfieren a la sociedad de nueva creación, ni que esta tenga una sede independiente de las transmitentes. Al contrario, tanto las cuatro sociedades recurrentes como la de nueva creación tiene la misma sede y el mismo representante. Independientemente de sus alegaciones no existe en el conjunto del expediente nada que permita presumir una actividad separada y diferenciada, ni entre las sociedades aportadoras ni entre éstas y la adquirente. No puede decirse lo mismo de los aspectos puramente formales que sí cumplieron como, por ejemplo, comunicar la opción a la Agencia Tributaria.

c) Relacionado con el punto anterior está el hecho de que las cuatro sociedades y N, SL de nueva creación tienen prácticamente el mismo objeto social: Promoción Inmobiliaria y Edificaciones y Alquiler de Viviendas y locales industriales, lo que parece lógico en las cuatro primeras, las transmitentes, pero no en la de nueva creación que nació para acoger una supuesta rama de actividad de las anteriores, la de arrendamiento. Aunque si se hubiese acreditado la existencia de transmisión de esta rama de actividad no impediría su



reconocimiento el contenido estatutario del objeto social, adquiere su importancia por tratarse de otro indicio de que aquella no existía.

Hechos posteriores que figuran en el expediente, aunque no son objeto del recurso que se examina, vienen a corroborar cuanto se ha dicho. Se trata de liquidaciones giradas por el IIVTNU a la sociedad de nueva creación N, SL - ya con su nuevo nombre, NNG - por la venta de alguno de los inmuebles que supuestamente formaban parte de la rama de actividad de arrendamiento. Dichas ventas se han producido por los administradores concursales puesto que todas las sociedades de referencia están incursas en concurso de acreedores.

Por lo cual,

**SE PROPONE**

DESESTIMAR el recurso.