

Expedient: 208/16

El Consell Tributari, reunit en sessió de 14 de desembre de 2016, coneixent del recurs presentat per GIPG, SL; RMPI, SAU (actualment SDI, SA); US, SL; PEU, SL i NGI, SL (actualment NNG, SL), ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 5 d'agost de 2014, el Sr. RPS en representació de les societats interessades interposen recurs d'alçada contra la resolució del Gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda, dictada el 12 de juny de 2014 en l'expedient 2010/..., desestimàtoria de la sol·licitud de no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, respecte de les aportacions de les següents finques:

...

2.- En síntesi, les recurrents al·leguen que eren titulars de 74 immobles, dels quals, 27 van ser aportats a la societat de nova creació, ja que eren les finques que estaven arrendades i formaven la branca d'activitat d'arrendament; que a data d'últim exercici social, dels 47 immobles propietat de les recurrents i aportants, només eren titulars de 14 finques; que el concepte d'aportació no dinerària de branca d'activitat, no suposa el traspàs de tots els actius i passius, sinó només d'aquells que estan afectes a una activitat econòmica determinada i en aquest cas, els immobles aportats a l'entitat de nova creació, eren aquells destinats exclusivament a l'activitat d'arrendament.

Manifesten a més, que van comunicar el 6 d'octubre de 2010 a l'Administració tributària l'opció al règim fiscal especial de fusions, previst en el Text refós de la llei de l'impost de societats i sol·liciten per l'exposat el reconeixement de què la transmissió de finques mitjançant la citada operació societària, no es troba subjecta al tribut.

3.- De la documentació incorporada a l'expedient es desprèn la següent relació de fets:

- Mitjançant escriptura pública atorgada el 7 de juliol de 2010, les societats GIPG, SL; I, SL; PIE, SL; RMPI, SA (actualment SDI, SA) i OS, SL, com a únics socis, van constituir una societat limitada, denominada NGI, SL.

El capital social de la nova societat, va quedar constituït en... €, dividit en participacions socials que van ser subscrietes i desemborsades pels socis fundadors, mitjançant les aportacions d'immobles a Barcelona (entre altres immobles situats fora d'aquesta ciutat), que es detallen en l'esmentada escriptura pública, efectuades respectivament per les societats PIE, SL; RMPI, SA, GIPG, SL i OS, SL.

- El 5 d'agost de 2010 les interessades van sol·licitar el reconeixement de la no subjecció a l'impost respecte de les transmissions de les finques citades per tractar-se d'una aportació de branca d'activitat.

L'esmentada sol·licitud va ser resolta pel gerent de l'IMH, dictada el 12 de juny de 2014, en sentit desestimatori, sent tal resolució notificada el 7 de juliol de 2014.

- En compliment de la citada resolució, la Inspecció Municipal d'Hisenda ha practicat les corresponents regularitzacions tributàries quant a l'impost i transmissions de referència, emetent o estant en fase d'emetre les liquidacions de l'impost.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs ha estat interposat dins del termini establert a l'art. 14 del Text refós de la Llei d'hisendes locals aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, i en l'art. 46 de la Llei 1/2006, de 13 de març, que regula el règim especial del municipi de Barcelona.

Segon.- Les societats recurrents reiteren en el seu recurs el contingut de la sol·licitud formulada a l'agost de 2010, en el sentit que les aportacions d'actius i passius realitzades a la societat per elles creada, N, SL, constituïen una branca d'activitat, concretament, la d'arrendament d'immobles i locals industrials i que, en conseqüència, no estaven subjectes a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU).

En el recurs de referència s'al·lega, en síntesi, que l'aportació que van fer les quatre societats a la de nova creació, era una aportació no dinerària, ja que van aportar la totalitat d'actius i passius que integraven la branca d'activitat d'arrendament, romanent en l'actiu de les societats aportants els immobles destinats a la venda, comptabilitzats en el seu immobilitzat.

Tercer.- El fonament jurídic de la sol·licitud formulada pels recurrents es troba en la disposició addicional segona del Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, Text refós de la Llei de l'impost de societats (TRLIS), la qual disposa 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.”

Respecte al que s'entengui per aportació no dinerària, l'art. 83, apartats 3 i 4 del text refós citat, estableix:

“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.”

L'art. 96.2 del mateix RDL estableix els supòsits en què no s'aplicaran aquests avantatges fiscals. Diu el següent:

“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.”

L'esmentada regulació té el seu origen en la Directiva 90/434/CEE, de 23 juliol 1990, que va voler afavorir o, en tot cas, no entorpir les fusions o escissions d'empreses que tinguessin la finalitat de racionalitzar o reorganitzar les seves activitats, mitjançant el que ha vingut a anomenar-se “neutralitat fiscal”, és a dir, no encarir fiscalment aquelles decisions empresarials dirigides a millorar la rendibilitat, racionalitat o productivitat de les seves empreses. És condició per gaudir d'aquesta situació especial, segons estableix l'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...”

Malgrat l'aparent claredat dels preceptes transcrits, la complexitat i pluralitat de situacions que es produeixen en la seva aplicació pràctica té com a conseqüència que aquesta aplicació difícilment pugui fer-se de forma automàtica, sinó que és necessari analitzar cada supòsit concret, feina que han dut a terme un nombre important de resolucions judicials.

Tanmateix, es pot citar, amb caràcter general, la Sentència del Tribunal Suprem (STS) de 29 octubre 2009 (RJ 2010\1218) la qual, independentment d'analitzar el cas concret objecte del conflicte, estableix quins han de ser els requisits perquè pugui considerar-se una transmissió patrimonial com de “branca d'activitat” a l'efecte de gaudir dels beneficis fiscals corresponents. D'acord amb la citada STS aquests requisits són els següents:

- “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 aquests requisits poden afegir-se els expressats en negatiu per l'art. 96.2 del RDLeg. 4/2004, de 5 de març, abans transcrit.

Un dels aspectes més discutits en el procés que va donar lloc a la Sentència de referència, així com en molts altres, és el de si la branca d'activitat ha d'existir prèviament en seu de la societat aportant o transmissent o, simplement, si és suficient que siguin susceptibles de constituir una branca d'activitat en seu de la societat adquirent.



La STS de referència vol aclarir aquest problema i a aquesta fi afegeix:

“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.”

Pot citar-se en el mateix sentit que aquesta la STS de 17 març 2016 (RJ 2016\2380) que acull l'anterior doctrina, especialment en el que es refereix a que la branca d'activitat ha de tractar-se d'una unitat econòmica que ha d'existir amb anterioritat a la transmissió.

Quart.- Examinades les transmissions objecte del present expedient, no resulta que es compleixin els requisits establerts per les normes i jurisprudència citades perquè pugui concloure's que els béns patrimonials transmesos constituïen una branca d'activitat; i això per les raons següents:

a) En cap moment el recurrent ha aportat prova alguna de què els immobles i altres béns, inclòs diners en efectiu i crèdits, transmesos, constitueixen un conjunt d'elements destinats a l'arrendament de tot tipus d'immobles.

La sentència del Tribunal Superior de Justícia de Catalunya (STSJC) 410/2012, de 19 d'abril, considera que no s'ha acreditat que s'ha transmès la branca d'activitat d'arrendament perquè en un edifici de dues plantes solament s'ha acreditat l'existència d'un contracte d'arrendament. En el present supòsit no s'ha acreditat que cap de les finques aportades estigués arrendada ni que existís aquesta branca d'activitat diferenciada dins del conjunt d'immobles pertanyents a les societats aportadores.

La necessitat d'aportar una relació d'inquilins es contempla també en el Dictamen d'aquest Consell Tributari 29/11, de 16 de novembre, com a prova que permet estimar que s'ha produït transmissió de branca d'activitat.

La citada STSJC entén que l'aspecte bàsic, a l'efecte d'admetre la procedència de l'avantatge fiscal, és que la transmissió obeeixi a unes finalitats econòmiques vàlides que en el cas jutjat no es van acreditar. Considera que l'examen d'una possible finalitat de frau o evasió fiscal ha d'analitzar-se amb caràcter subsidiari de l'anterior.



b) No s'ha acreditat l'existència d'una mínima estructura organitzativa de l'activitat d'arrendament en les societats aportadores. És especialment rellevant que no s'acredita si un empleat o conjunt d'empleats es transfereixen a la societat de nova creació, ni que aquesta tingui una seu independent de les transmissors. Al contrari, tant les quatre societats recurrents com la de nova creació té la mateixa seu i el mateix representant. Independentment de les seves al·legacions no existeix en el conjunt de l'expedient res que permeti presumir una activitat separada i diferenciada, ni entre les societats aportadores, ni entre aquestes i l'adquirent. No pot dir-se el mateix dels aspectes purament formals que sí van emplenar com, per exemple, comunicar l'opció a l'Agència Tributària.

c) Relacionat amb el punt anterior està el fet que les quatre societats i N, SL de nova creació tenen pràcticament el mateix objecte social: Promoció Immobiliària i Edificacions i Lloguer d'Habitatges i locals industrials, la qual cosa sembla lògic en les quatre primeres, les transmissors, però no en la de nova creació que va néixer per acollir una suposada branca d'activitat de les anteriors, la d'arrendament. Encara que si s'hagués acreditat l'existència de transmissió d'aquesta branca d'activitat no impediria el seu reconeixement el contingut estatutari de l'objecte social, adquireix la seva importància per tractar-se d'un altre indicatiu que aquella no existia.

Fets posteriors que figuren en l'expedient, encara que no són objecte del recurs que s'examina, vénen a corroborar el que s'ha dit. Es tracta de liquidacions girades per l'IIVTNU a la societat de nova creació N, SL - ja amb el seu nou nom, NNG - per la venda d'algun dels immobles que suposadament formaven part de la branca d'activitat d'arrendament. Aquestes vendes s'han produït pels administradors concursals ja que totes les societats de referència estan incurses en concurs de creditors.

Per tot això,

ES PROPOSA

DESESTIMAR el recurs.