

Consell Tributari
Expediente: 21/9

El Consell Tributari, reunido en sesión de 15 de abril de 2009, conociendo del recurso presentado por D. SGBB, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El 14 de enero de 2008, D. SGB interpone recurso de alzada contra la resolución del gerente del Instituto Municipal de Hacienda, de fecha 21 de noviembre de 2007, desestimatoria de la solicitud de no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por la aportación como rama de actividad, el 14 de diciembre de 2004, de la finca sita en c/ ..., ... (c/ ..., ...) a la sociedad ..., SL. La desestimación se fundamentó en la falta de acreditación de determinados requisitos sustantivos y formales considerados exigibles para la aplicación del beneficio fiscal previsto en el apartado tercero de la disposición adicional segunda del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades.

2.- En su recurso el Sr. B alega infracción del art. 62 de la Ley 30/1992 por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido e indefensión por infracción del art. 105.c) de la Constitución Española en relación con el art. 84 de la Ley 30/1992, al haberse obviado en el procedimiento el derecho de audiencia del interesado. Por otra parte, alega la contradicción existente entre lo expresado en la resolución impugnada sobre la falta de acreditación de determinados requisitos exigibles para la no sujeción al impuesto y el hecho de que, según manifiesta el recurrente, la Inspección habría reputado cumplidos los requisitos previstos legalmente.

3.- Para una mejor comprensión de las cuestiones suscitadas deben tenerse en cuenta los siguientes hechos:

Mediante escrito de 17 de enero de 2005, el Sr. B, actuando en nombre y representación de D, SL, comunicó al Instituto Municipal de Hacienda que el 14 de diciembre de 2004 se había otorgado escritura de constitución de dicha sociedad en virtud de la cual el recurrente había aportado, como rama de actividad empresarial, la finca citada, solicitando la no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana por dicha aportación. Junto a este escrito, el recurrente no presentó ningún documento acreditativo del cumplimiento de los requisitos establecidos para poder acogerse al beneficio fiscal solicitado.

En este sentido, consta en el expediente notificación de la Inspección de Hacienda Municipal, de 6 de junio de 2007, mediante la cual se requirió al Sr. B para que aportase la escritura de 14 de diciembre de 2004, así como la escritura de adquisición anterior del inmueble. Dado que la documentación requerida no fue aportada, se procedió a regularizar la situación tributaria del recurrente, dictándose propuesta de liquidación, que fue notificada el 28 de junio de 2007, y otorgándose plazo para alegaciones.

El 6 de julio de 2007, el Sr. JTP, en representación del Sr. B, compareció ante la Inspección y aportó copias de la escritura requerida y de la comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la aportación de dicha rama de actividad a favor de D, SL. En este mismo acto de comparecencia, la Inspección requirió que se aportase la siguiente documentación: declaración censal modelo 036/037 del Sr. B, presentada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y declaraciones de alta en el IAE; copia de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003; acreditación documental de que el recurrente llevaba la contabilidad con arreglo al Código de Comercio; acreditación de que la actividad inmobiliaria de arrendamiento o compraventa de inmuebles se desarrollaba en un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la sociedad, y de que para la ordenación de dicha actividad se utilizaba, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, así como cualquier otro documento acreditativo de la procedencia del beneficio fiscal solicitado que se considerase oportuno.

Como contestación a dicho requerimiento se aportaron copias de los documentos siguientes: tarjeta de identificación fiscal de D, SL; declaración censal modelo 036/037 del Sr. B, fechada el 30 de junio de 2004, en la que se indica como actividad a desarrollar la de alquiler de locales industriales y otros, y en la que figura como epígrafe el 861.2 y como lugar de realización de la actividad la c/ ..., ...;

declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 2004, pero no las de los ejercicios 2002 y 2003; contrato de trabajo indefinido a tiempo completo formalizado entre el recurrente y D^a. FQV el 1 de julio de 2004; nóminas y cotizaciones a la Seguridad Social satisfechas por la actividad laboral de la Sra. QV; comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la opción por el régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores; y listado de cuentas corrientes y listado general de diarios del período, balance de sumas y saldos, listados registros de IVA soportado e IVA repercutido, y cuenta de explotación, todos ellos sin legalizar.

A raíz del recurso interpuesto se requirió al Sr. B, por medio de escritos de 3 de octubre y 28 de noviembre de 2008, para que aportase la siguiente documentación: contrato de alquiler o, en su caso, título acreditativo de que el recurrente desarrollaba la actividad inmobiliaria de arrendamiento de inmuebles en un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de dicha actividad; copia de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes a los ejercicios 2002 y 2003; copia de los contratos de alquiler formalizados por el Sr. B con anterioridad a la aportación de la finca a la entidad D, SL, y documentación acreditativa de que D, S.L. procedió a dar de alta en la Seguridad Social y a contratar a jornada completa, para la ordenación de su actividad, al empleado que tuviese contratado el Sr. B o, en su caso, al empleado que la sociedad adquirente hubiese contratado a tal efecto.

En contestación a dichos requerimientos, el Sr. B aportó copias del contrato de arrendamiento del piso primero primera de la finca de la c/ ..., ..., fechado el 1 de agosto de 2004; de la comunicación de 3 de febrero de 2005 de apertura de un local para el desarrollo por parte de D, SL de la actividad de alquiler de locales; del escrito de 1 de enero de 2005, dirigido a la Sra. QV, en el que se le comunica que queda integrada en la empresa D, SL, reconociéndosele todos los derechos adquiridos, incluida la antigüedad, derivados del hecho de haber estado contratada a tiempo completo, desde el 1 de julio de 2004, por el Sr. B; de las nóminas satisfechas a la Sra. QV por el Sr. B desde julio a diciembre de 2004 y acreditación de los correspondientes pagos a la Seguridad Social; de la nómina de enero de 2005 satisfecha por D, SL a la Sra. QV y acreditación de los pagos a la Seguridad Social relativos a los meses de enero y febrero de 2005; y de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio del ejercicio 2003, pero no las relativas al período de 2002.

4.- El recurrente ha interpuesto recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado Contencioso Administrativo núm. 3 de Barcelona.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- La cuestión de fondo que se suscita en este recurso estriba en determinar si a la aportación a la sociedad D, SL del inmueble de la c/ ..., ... (c/ ..., ...) le es aplicable la previsión establecida en el art. 3.3 de la Ordenanza fiscal núm. 1.3, reguladora del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en el ejercicio 2004, en relación con la disposición adicional segunda.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades. Con arreglo a esta última, "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 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 (...)".

Segundo.- No obstante, antes de entrar en el análisis dicha cuestión, este Consell debe pronunciarse sobre las alegaciones efectuadas por el recurrente en el sentido de que se habría producido la infracción del art. 62 de la Ley 30/1992 por haberse prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido, así como indefensión por infracción del art. 105.c) de la Constitución en relación con el art. 84 de la Ley 30/1992, al haberse obviado el derecho de audiencia del interesado.

Frente a estas alegaciones, debe ponerse de relieve, en primer lugar, que el recurrente no aportó, juntamente con su solicitud de no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, ningún documento acreditativo de la concurrencia de la no sujeción solicitada, incumpliendo lo preceptuado en el art. 105.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, con arreglo al cual "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

La falta de acreditación de la concurrencia de la no sujeción determinó que la Inspección de Hacienda Municipal, en el ejercicio de las facultades de comprobación e inspección que tiene atribuidas, requiriese al Sr. B, mediante notificación de 6 de junio

de 2007, para que aportase la documentación acreditativa de la operación realizada, y no habiéndose aportado tal documentación dentro del plazo fijado, se formuló propuesta de liquidación, otorgándose un plazo de 10 días hábiles para alegaciones. Como consecuencia de ello, el Sr. B aportó la documentación relativa a la no sujeción solicitada y, en su ulterior recurso contra la resolución del gerente del Instituto Municipal de Hacienda desestimatoria de su solicitud de no sujeción, formula las alegaciones que estima oportunas.

Debe, por lo tanto, concluirse que no ha existido la indefensión alegada ni se ha producido ningún vicio del procedimiento determinante de su nulidad, ya que el recurrente ha tenido la posibilidad de formular las alegaciones que ha tenido por convenientes y de presentar, tanto en el marco de las actuaciones de inspección como en las de gestión del impuesto, la documentación que ha estimado oportuna en orden a acreditar la concurrencia de la no sujeción.

Por otra parte, tampoco se ha producido contradicción alguna entre la actuación de la Inspección y los términos de la resolución impugnada, desestimatoria de la petición de no sujeción, por cuanto no consta la existencia de escrito alguno de la Inspección en el que ésta manifieste que ha quedado acreditada la no sujeción que se solicita.

Tercero.- Sentado lo anterior, debe entrarse en el examen de la cuestión de fondo. En este sentido, el art. 94 del Real Decreto Legislativo 4/2004 prevé que el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores del capítulo VIII del título VII se aplicará a las aportaciones no dinerarias, entre las cuales interesan, a nuestros efectos, "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". La aplicación de dicho régimen especial requiere, según dispone el art. 96 del mismo texto legal, que "se opte por él de acuerdo con las siguientes reglas: // ... b) En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. // ... En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen. // 2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo 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 mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal."

En consecuencia, para resolver adecuadamente la cuestión planteada deberían examinarse en principio los siguientes extremos: si la aportación efectuada por el Sr. B a D, SL lo fue de rama de actividad; si el Sr. B era un contribuyente por el impuesto sobre la renta de las personas físicas que llevaba su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio; y si la operación efectuada, consistente en la mencionada aportación, respondió a "motivos económicos válidos". Extremos que, de acuerdo con la normativa aplicable, deben concurrir de forma acumulativa, de manera que la no concurrencia de uno solo de ellos determina la imposibilidad de estimar la no sujeción.

Cuarto.- Centrándonos en el requisito de la llevanza de la contabilidad con arreglo al Código de Comercio, debe partirse del hecho de que la finalidad del citado régimen especial no es la de estimular aportaciones de activos sino la de facilitar la reestructuración empresarial. A ello debe añadirse que al exigirse que cuando el aportante sea un contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas éste lleve su contabilidad con arreglo al Código de Comercio, en realidad lo que se está exigiendo es que se trate de un empresario. Y si la llevanza de la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio es expresiva del carácter empresarial de la actividad desarrollada por la persona física aportante, debe atenderse a la obligación, prevista en el art. 27 del Código de Comercio, de legalización de los libros que obligatoriamente deben llevar los empresarios. En este sentido, el art. 25.1 del Código de Comercio establece que "todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario". Y respecto a la obligación de legalización de los libros que necesariamente deben llevar los empresarios, el art. 27 del Código de Comercio dispone: "1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro ... // 2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadradas

correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio ...".

Pues bien, en el caso planteado, tal y como se recoge en los antecedentes de hecho, el Sr. B, ante el requerimiento de la Inspección de que presentase acreditación documental de llevar la contabilidad con arreglo al Código de Comercio, aportó copias del listado de cuentas corrientes y del listado general de diarios del período 2004; del balance de sumas y saldos del mismo periodo; de los listados registros de IVA soportado e IVA repercutido del período 1 de julio a 31 de diciembre de 2004; y de la cuenta de explotación del período 2004; todos ellos sin legalizar. En consecuencia, y a tenor de las previsiones de los arts. 25 y 27 del Código de Comercio, en relación con el art. 94.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, no puede entenderse que el recurrente llevase la contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio.

La falta de concurrencia de este requisito hace innecesario pronunciarse sobre si la aportación efectuada lo fue de rama de actividad y sobre si dicha operación respondió a "motivos económicos válidos".

Por lo cual,

SE PROPONE

DESESTIMAR el recurso interpuesto.