



Expediente: 277/17

El Consell Tributari, reunido en sesión de 29 de noviembre de 2017, conociendo del recurso presentado por D^a ARC, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En fecha 17 de enero de 2014 la mercantil H de FRF, SL interpone recurso de alzada contra la liquidación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), número de recibo PV-2013-2-23-....., practicada con motivo de la transmisión del inmueble situado en c/

2.- Sucintamente, la recurrente considera improcedente la liquidación de referencia, puesto que dice que dicho inmueble se heredó del causante como parte de la actividad económica de arrendamientos que realizaba el finado, y que con la creación de la sociedad, H de FRF, SL, se transforma esa actividad empresarial del causante en sociedad limitada. Entiende que para una mejor gestión de la actividad empresarial en copropiedad de los herederos del causante, viuda y dos hijos, se realiza un canje de la cuota comunera por las participaciones sociales de la citada mercantil. Aporta copia de la escritura pública de constitución de la sociedad limitada.

Alega que la aportación de dicho inmueble supone una unidad económica autónoma, y que se dan todos los requisitos para declarar la citada aportación de no sujeción al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, de conformidad con lo que establece el régimen fiscal especial previsto en el capítulo VIII del Título VII de la Ley del impuesto sobre sociedades.

De forma subsidiaria, la mercantil alega error en el cálculo del impuesto liquidado. Considera que son otras las fechas que deben tenerse en cuenta para el cálculo del periodo liquidado. Dice que la fecha correcta de adquisición por el aportante es el 18.08.2010 – fecha en que falleció el causante- y no la que consta, 30.11.1956, que es la fecha en que había adquirido el causante el inmueble. Siendo la fecha de la transmisión objeto de liquidación no la fecha que consta, 18.08.2010, que es la fecha de fallecimiento del citado,

sino la fecha en que se constituye la sociedad y en que se aporta el citado inmueble, el 19.04.2011

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

- En fecha 10.02.2011, los Sres. AM RM y J RM, en su calidad de herederos, procedieron a la aceptación de la herencia testada del causante, F RF, fallecido el 18.08.2010, mediante escritura pública otorgada ante el Notario de Tarragona, bajo el número de protocolo Mediante escritura pública otorgada ante el mismo notario y en la misma fecha, bajo el número de protocolo ... los herederos proceden a la formalización de inventario y operaciones particionales, con las entregas de legados y prelegados que se señalan a continuación.

- A la Sra. R ML le fueron adjudicados, entre otros bienes:

-El pleno dominio de la totalidad de la finca A.

-El usufructo de la totalidad de la finca B.

-El usufructo de la mitad de la finca C.

- Los hermanos AM RM i J RM resultaron adjudicatarios, por mitades indivisas de los siguientes bienes:

-La nuda propiedad de la totalidad de la finca B.

-La nuda propiedad de la mitad de la finca C.

- Mediante escritura pública de fecha 19 de abril de 2011, otorgada ante el Notario de Tarragona....., bajo el número de protocolo....., la Sra. R ML y los Sres. AM RM y J RM constituyen una Sociedad limitada por aportación de empresa individual denominada "H de FRF, SL". Manifiestan que el causante era titular de una empresa individual que tenía por objeto el arrendamiento de bienes y que los bienes aportados a la misma, entre los cuales figuran las tres fincas señaladas, formaban parte del patrimonio empresarial.

- Según consulta del Registro general del Ayuntamiento, la viuda del causante y sus hijos presentaron escritos mediante los cuales solicitaban la prórroga para la presentación de la autoliquidación del IIVTNU dentro del plazo de 6 meses previsto en



la normativa reguladora del impuesto. Dichos escritos fueron registrados con los números de entrada

- No consta en el Sistema integrado de recaudación municipal, que la interesada y el resto de adquirentes de los bienes que formaban parte de la herencia del causante hubieran presentado autoliquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- En relación a los tres inmuebles adquiridos, los interesados habían solicitado la aplicación de la bonificación del 95% de la cuota del IIVTNU por adquisición de local afecto a la actividad económica del causante. En fecha 29.05.2014, se notificó a la viuda del causante y a sus dos hijos la resolución del Gerente del Institut Municipal d'Hisenda que desestimaba su petición de bonificación.
- Por otro lado, la Inspección Municipal de Hacienda había iniciado el procedimiento de comprobación y regularización de la situación tributaria de la recurrente y el resto de adquirentes de los bienes que formaban parte de la herencia del causante.
- En fecha 19 de noviembre de 2013 se dicta la resolución que pone fin al procedimiento inspector, desestimando las alegaciones de los interesados y confirmando las propuestas de liquidación. Dicha resolución, junto con la liquidación resultante referida a la finca objeto del presente expediente, se notifica a la recurrente en fecha 20 de diciembre de 2013.
- En fecha 17.01.2014, la interesada, mediante correo certificado, interpone el presente recurso de alzada contra la resolución mencionada y la liquidación resultante de la misma.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- El recurso se ha presentado dentro del plazo de un mes, de acuerdo con lo establecido en el art. 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, que regula el Régimen especial del Municipio de Barcelona y en el art.14.2 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

Por otro lado, cabe indicar que no consta de forma expresa la representación de la mercantil recurrente, de conformidad con lo que establece el art. 45, por remisión del art.

214.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Ello no obstante, debe entenderse que el recurso ha sido interpuesto, en representación de la sociedad, por su Administradora única, la Sra. R ML, cargo que ostenta de acuerdo con la escritura de constitución de la recurrente, que obra en el expediente y a quien, por otra parte, le fue notificada la liquidación recurrida.

Segundo.- En el recurso de referencia se invocan dos causas de nulidad de la liquidación practicada. La primera relativa al período impositivo aplicado; y la segunda, consecuencia de la primera, por considerar que concurre un motivo de exención al tratarse de la aportación de una rama de actividad realizada por los verdaderos herederos del Sr. RF a la sociedad de nueva creación.

Tercero.- En relación al primero de los problemas es evidente que debe darse la razón a la entidad recurrente. En efecto, el Sr. RF en su testamento, repartió sus bienes entre su esposa y sus dos hijos los cuales, al poco tiempo como después veremos, los aportaron a la sociedad que ellos mismos crearon con el nombre de H de FRF, SL, hoy recurrente en este procedimiento.

Es evidente, por tanto, que dicha sociedad no era la heredera del causante, ni siquiera existía, por lo que en realidad existió una doble transmisión: del causante a sus tres familiares y de estos a la sociedad. El período impositivo correcto, si se considerara que la sociedad recurrente es el sujeto pasivo, no sería el del tiempo transcurrido entre la adquisición del inmueble por el causante hasta el día de su fallecimiento, sino desde este último día hasta el que le fueron aportados los inmuebles por los verdaderos herederos.

Ha existido un error al considerar la sociedad H de FRF, SL heredera del Sr. RF y en este aspecto el recurso debe estimarse.

Cuarto.- En la segunda de sus alegaciones, la recurrente invoca que debe declararse la exención del tributo puesto que éste gravaría la aportación de una rama de actividad. Esta alegación se formula al amparo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda. 3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), de acuerdo con el 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”

Como antecedentes necesarios para resolver el problema planteado, cabe señalar los siguientes: Es pacíficamente admitido que el causante era un empresario individual cuya actividad era el arrendamiento de fincas, cuyo domicilio de gestión radicaba en l’Hospitalet de Llobregat. De entre los inmuebles que explotaba en arrendamiento, tres están ubicados en Barcelona y uno de ellos, el legado como propiedad a su esposa, calle A, es el objeto del presente expediente. Ocho meses después del fallecimiento del causante sus tres familiares herederos constituyeron la sociedad hoy recurrente aportando todas las fincas recibidas prosiguiendo el mismo negocio que el causante

Tanto del contenido del recurso como del conjunto del expediente no es difícil concluir que la actividad de la empresa no tuvo solución de continuidad entre el fallecimiento del Sr. RF y la constitución de la sociedad H de FRF, SL.

A esta misma conclusión parece haber llegado la propuesta de resolución del presente recurso por parte del Instituto Municipal de Hacienda (IMH). Sin embargo, esta propuesta entiende que no puede declararse la exención por cuanto se incumple el requisito de que las personas físicas aportantes hubiesen mantenido en su patrimonio durante al menos tres años los inmuebles que después fueron aportados a la sociedad en el acto de su creación.

Esta aseveración se basa en el contenido del art. 28.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) - que derogó el Texto refundido del año 2004, cuyo art. 26.3 tenía el mismo contenido que el citado art. 28.3 de la Ley que entró en vigor en 2007 -, el cual establece:

“La afectación de elementos patrimoniales o la desafectación de activos fijos por el contribuyente no constituirá alteración patrimonial siempre que los bienes o derechos continúen formando parte de su patrimonio.

Se entenderá que no ha existido afectación si se llevase a cabo la enajenación de los bienes o derechos antes de transcurridos tres años desde ésta”

El problema a resolver entonces es el de determinar si es posible la aplicación automática de la LIRPF al supuesto de la Disposición Adicional Segunda. 3 de la TRLIS.

La regulación de esta última tiene su origen en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 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.

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

Respecto a un caso análogo al presente, en que los herederos del Sr. RF siguieron explotando en común el patrimonio recibido, el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, en su Sentencia de 28 de abril de 2011 (JT 2011\879), dijo:

“No podemos, sin embargo, compartir el criterio del Juzgador de instancia por cuanto para que la operación llevada a cabo, aportación no dineraria de rama de actividad, disfrute de los incentivos previstos en la ley no se exige que la sociedad civil privada sea propietaria de los inmuebles, pues una cosa es la titularidad de los bienes y otra es la explotación de los mismos, la cual es llevada a cabo, en el presente supuesto, a través de la sociedad civil articular formada por el recurrente y su esposo, sociedad que carece de personalidad jurídica siendo, por tanto, el verdadero sujeto pasivo de la obligación tributaria la persona física, pues cuando la ley considera sujetos pasivos las Comunidades de Bienes (art. 35 LGT), está aludiendo abreviadamente a las personas físicas o jurídicas que se encuentran en dicha situación jurídica, como ocurre en el caso de las Comunidades de Bienes donde existe una situación compartida”

“En este sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos, en consulta de 30 de julio de 1996, según la cual “la aportación de una actividad empresarial de una Comunidad de Bienes a una sociedad de nueva creación es un supuesto de aportación de rama de actividad”. Y en la de 5 de marzo de 1999 que dice “que en la medida en que los comuneros aporten la totalidad de los elementos patrimoniales integrantes de la actividad de arrendamiento de inmuebles, que constituye una explotación económica en el sentido de la Ley 40/1998 de 9 de diciembre, del IRPF, la referida aportación tendrá la consideración de rama de actividad a los efectos de la aplicación del régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto de Sociedades. No será obstáculo para tal conclusión el hecho de que la actividad se desarrolle a través de una Comunidad de Bienes ...”

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (TSJM), de 18 de septiembre de 2013 (JT 2014/32), en un supuesto del IVTNU, tras examinar el fundamento de la exención, se remite a una Sentencia del Tribunal Supremo que entiende que es aplicable aun cuando se refiere al IVA, la cual, a su vez, recoge la doctrina del Tribunal europeo. Dice esta Sentencia:

“De este modo, si se aplicase la exención a la simple transmisión de elementos patrimoniales aislados, sin exigir que los mismos constituyan una verdadera rama de actividad en la entidad aportante o transmitente, la exención llegaría a aplicarse a todos los impuestos indirectos sobre transmisiones patrimoniales y no solo a las transmisiones que se produzcan en el marco de verdaderas operaciones de reestructuración empresarial, que es lo que la Directiva persigue...”

Esta sentencia del TSJM se remite, a continuación, al contenido de la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2011(RJ 2011\6062) que dice lo siguiente:

“La Sentencia de esta Sala y Sección de 17 de febrero de 2007 (RJ 2007, 1093) respecto que el Tribunal Comunitario (refiriéndose a la Sentencia del Tribunal comunitario de 15 de enero de 2002 (Andersen & Jensen) , en el apartado 44 de su Sentencia pone de relieve que el art. 5.8 de la Sexta Directiva no ha fijado un período mínimo de explotación de patrimonio empresarial o profesional susceptible de funcionar de forma autónoma, señalando que “el Tribunal estima que las transmisiones a que se refiere esta disposición son aquellas cuyo beneficiario tiene la intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de la empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión así como, en su caso, vender las existencias”. En último lugar, el Tribunal Comunitario señala, en el apartado 45 de la mencionada Sentencia que “en cambio, el art. 5.8 de la Sexta Directiva no exige, en modo alguno, que con anterioridad a la transmisión, el beneficiario ejerza la misma actividad económica que el cedente”

Las transcritas Sentencias ponen de manifiesto aspectos muy importantes en relación al problema que se está tratando como son los relativos a la unidad de explotación, aunque se trate de personas físicas y que no se establece ningún período mínimo de explotación del patrimonio susceptible de funcionar de forma autónoma.

En este caso, no existiría diferencia alguna en que la creación de la sociedad recurrente y las aportaciones que recibió de los herederos hubiese tenido lugar transcurridos tres años en vez de los ocho meses que transcurrieron entre el fallecimiento y la citada creación.

Por otra parte, los repetidos herederos recibieron un patrimonio que ya estaba afectado al fin empresarial al que servían; incluso desde este punto de vista no cabe entender que la afectación duró ocho meses, puesto que los bienes no se desafectaron al fallecer el anterior titular empresarial, sino que con la misma afectación pasó a manos de los herederos.

Respecto al fundamento y fin de la exención prevista en la Disposición Adicional Segunda de la LTRIS no hay duda de que la misma creación de la sociedad al poco tiempo de recibir la herencia supone una forma de racionalizar y reorganizar la actividad para obtener una mayor productividad y rentabilidad, lo que revela la necesidad de aplicar la llamada “neutralidad fiscal”.

Por lo cual, y en disconformidad con el informe del *Institut Municipal d’Hisenda*,

SE PROPONE

ESTIMAR el presente recurso y, en consecuencia, declarar nula la liquidación recurrida y exenta del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana la aportación realizada de la finca de la calle A a la sociedad H de FRF, SL.