

Expediente: 58/15

El Consell Tributari, en sesión de 27 de mayo de 2015, conociendo del recurso presentado por D. EAM, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- El 19 de diciembre de 2012, se otorgó, con número de protocolo, escritura de constitución de la sociedad de responsabilidad limitada de carácter unipersonal A BCN H, S.L. en virtud de la cual, el Sr. EAM, socio fundador de dicha sociedad y que venía desempeñando la actividad empresarial de alquiler de viviendas como persona física, transmite a aquélla la actividad económica empresarial de explotación de viviendas y locales de alquiler integrada, además de por el pasivo que resulta del balance, por diversos inmuebles, entre los que se encuentran los que son objeto del presente expediente.

2.- El 30 de mayo de 2013, el Sr. AM, actuando en representación de A BCN H, S.L., solicita la no sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la aportación de los inmuebles de referencia, con base en lo dispuesto por el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

3.- El 23 y 24 de julio de 2013 se intentó notificar a A BCN H, S.L. un requerimiento para que rectificase la solicitud de no sujeción presentada y aportase diversos documentos necesarios para la resolución del expediente, con el resultado de “*Ausente. Depositado en buzón*”.

4.- El 21 de marzo de 2014, el *Gerent de l' Institut Municipal d'Hisenda* desestima la petición de no sujeción formulada el 30 de mayo de 2013, dándose traslado a la inspección de hacienda municipal para que procediese a la regularización de la situación tributaria resultante de las aportaciones realizadas. Esta resolución del *Gerent* de l'IMH se intentó notificar el 30 de mayo y el 2 de junio de 2014 con resultado de “*Ausente. Depositado en buzón*”, si bien, en su recurso de 26 de junio de 2014, el interesado manifiesta que el 3 de junio de 2014 recibió aquella resolución

5.- El 26 de junio de 2014, el Sr. AM interpuso recurso contra la Resolución del *Gerent del Institut Municipal d'Hisenda* de 21 de marzo de 2014 que desestimó la solicitud de no sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en relación con las aportaciones de bienes inmuebles realizadas por el interesado a la sociedad de responsabilidad limitada de carácter unipersonal A BCN H, S.L. Por su parte, el 28 de noviembre de 2014, el Sr. AM interpuso recurso contra las liquidaciones números de recibo, giradas para regularizar la situación tributaria de contribuyente en relación a las transmisiones efectuadas por la aportación de los inmuebles a favor de la entidad mercantil.

En sus recursos, el Sr. AM alega que el hecho de que hubiese formalizado la comunicación de la no sujeción al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la aportación de los inmuebles de referencia en calidad de administrador único de la entidad A BCN H, S.L. y no a título personal fue un error que solicita se tenga por corregido, apelando al principio antiformalista que debe regir las relaciones Administración-administrado, máxime al no haber sido requerido para que lo subsanase. Por otra parte, el Sr. A alega que la aportación de los inmuebles de referencia es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en aplicación de lo dispuesto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y del art. 3.5 de la Ordenanza fiscal 1.3 de Barcelona, reguladora del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

6.- De la documentación obrante en el expediente resulta que:

- Los inmuebles objeto de la presente transmisión estaban afectos a la actividad de arrendamiento de viviendas (epígrafe 861.1 del IAE), según datos que constan en el censo de empresarios y profesionales de la AEAT desde el 2001 a la comunidad de bienes denominada BH, CB (con NIF:) de la que formaba parte como comunero del 50% el Sr. EAM y un hermano suyo. Las rentas obtenidas por estos alquileres se imputaban al 50% por cada uno de ellos en concepto de rendimientos de actividad económica en la declaración tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De la documentación aportada por el interesado, se comprueba que la comunidad de bienes ejercía la actividad económica de alquiler de bienes inmuebles desde el ejercicio 2001, habiendo sido objeto de un procedimiento de inspección del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas por los ejercicios 2006 a 2008 por parte de la inspección de la administración estatal y constando en las actas resultantes de la inspección realizada que “ (...) BH, CB

ejercía una actividad económica, pues dicha actividad se desarrollaba en un local destinado exclusivamente a la gestión de la misma (..... de Barcelona) y, además contaba con varios empleados con contrato laboral y a jornada completa. Estas condiciones son suficientes para que, de acuerdo con el artículo 25 de LIRPF, deba considerarse la mencionada actividad como una actividad económica (...).”

- El 27 de diciembre de 2010 se disuelve la comunidad de bienes por fallecimiento del otro comunero y el Sr. EAM se adjudica el 100% de los inmuebles, dándose de alta en la actividad económica de alquiler de viviendas y locales industriales (correspondiente a los epígrafes 861.1 y 861.2 del IAE) con efectos desde el 5 de enero de 2011.

Y, así en la declaración tributaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2011, declara que estos inmuebles se encuentran afectos a la actividad económica y en la que incluye otro inmueble situado en otro municipio de la provincia de Barcelona.

- El 31 de diciembre de 2012, comunica el cese de la actividad empresarial llevada a cabo y realiza la aportación objeto de examen a favor de la sociedad mercantil A BCN H, SL, comunicando el inicio de sus actividades con efectos 1 de enero de 2013.

Durante estos casi dos años el interesado ha ejercido de forma individual y personal la actividad de alquiler (desde el 5 de enero de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012), desde el mismo local de gestión que el afectado por la comunidad de bienes así como con el mismo personal laboral a jornada completa para la gestión de esta actividad y llevando la contabilidad exigida de acuerdo con el Código de comercio.

7.- Consultada la base de datos consta que las liquidaciones se hallan suspendidas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- En el presente caso, consta en el expediente que la Resolución del *Gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda* de 21 de marzo 2014 se intentó notificar a la sociedad interesada A BCN H, S.L. los días 30 de mayo y 2 de junio de 2014, con el resultado de “Ausente. Depositado en buzón”. Sin embargo, antes de que, con arreglo a lo dispuesto por el art. 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se acudiese a la citación por comparecencia, el Sr. AM interpuso, el 26 de junio de 2014, recurso contra la mencionada Resolución en el que manifiesta que la recibió el 3 de junio de 2014, por lo que, de conformidad con lo establecido por los arts. 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que

se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona y 14.2.c) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en relación con el art. 48.2 y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, dicho recurso debe reputarse tempestivo y, en consecuencia, ser admitido.

Respecto a las liquidaciones núms. de recibo, de la documentación que obra en el expediente se desprende que el 15 de octubre de 2014 tuvo lugar un primer intento de notificación y el 16 de octubre de 2014 un segundo intento sin que en el justificante de recepción de la notificación conste el DNI del receptor, razón por la cual la notificación no puede entenderse válidamente practicada. No obstante, dado que, en su recurso de 28 de noviembre de 2014, el Sr. A manifiesta que tuvo conocimiento de las liquidaciones el 28 de octubre de 2014, dicho recurso, con base en lo previsto por los arts. 46.1 de la Ley 1/2006, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona y 14.2.c) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el art. 48.2 y 3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, debe reputarse tempestivo y, en consecuencia, ser admitido.

Segundo.- Atendiendo a la íntima conexión existente entre los recursos interpuestos por el Sr. EAM se ha procedido, a los efectos de su resolución, a su acumulación, en aplicación de lo dispuesto por el art. 73 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Tercero.- Antes de abordar la sujeción o no al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de las aportaciones de los inmuebles de referencia y, en consecuencia, la adecuación a derecho de las liquidaciones impugnadas, debe analizarse si el Sr. A estaba o no legitimado para interponer, el 26 de junio de 2014, recurso contra la Resolución del *Gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda* de 21 de marzo de 2014 desestimatoria de la petición de no sujeción que fue formulada por el ahora recurrente no como aportante de los inmuebles a la sociedad A BCN H, S.L. sino en representación de la misma.

Pues bien, dado que la destinataria de la Resolución es A BCN H, S.L., en principio, el Sr. A, al haber interpuesto el recurso en nombre e interés propio, carecería de legitimación, lo que, con arreglo a lo dispuesto por el art. 14.d) del Texto Refundido de la Ley reguladora de las

Haciendas Locales de 2004, determinaría su inadmisibilidad. No obstante, tal y como se ha reflejado en los Antecedentes de Hecho, el interesado ostenta la condición tanto de aportante de los inmuebles de referencia como de representante legal de la entidad receptora de la que, a su vez, es administrador y socio único. Esta circunstancia lleva a este *Consell*, basándose en el principio antiformalista que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados y de interpretación favorable al ejercicio de acciones por los particulares reiteradamente invocado por la jurisprudencia con base en el art. 24 de la Constitución, a entrar en el análisis de la cuestión de fondo planteada, máxime cuando las liquidaciones objeto del recurso de 28 de noviembre de 2014, dictadas en ejecución de la Resolución del *Gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda* de 21 de marzo de 2014, ya fueron giradas a nombre del Sr. EAM.

Cuarto.- A propósito de la sujeción o no al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de las aportaciones de bienes inmuebles efectuadas por el Sr. A a A BCN H, S.L., debe tenerse presente que el apartado tercero de la Disposición Adicional Segunda del Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aplicable por razones temporales al presente caso, determina que:

“(.../...) 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.

En la posterior transmisión de los mencionados terrenos se entenderá que el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor no se ha interrumpido por causa de la transmisión derivada de las operaciones previstas en el capítulo VIII del título VII.”

Por su parte, el art. 94 del TRLIS, a propósito de las aportaciones no dinerarias, establece que:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

- a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.*

- b) *Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.*
- c) *Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se tendrán que cumplir además los requisitos señalados en los párrafos a) y b) siguientes:*
- 1º.- Que la entidad de cuyo capital social sean representativos sea residente en territorio español y que dicha entidad no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas ni el de sociedades patrimoniales, previstos en esta ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el art. 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.*
- 2º.- Que representen una participación de, al menos, un cinco por ciento de los fondos propios de la entidad.*
- 3º.- Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.*
- d) *Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en el párrafo c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de comercio.*

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también 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 (...)

En consecuencia, para que el régimen especial del Impuesto sobre Sociedades previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS sea aplicable a las aportaciones no dinerarias de personas físicas y, en particular, a los efectos del caso que se plantea, para que las aportaciones de bienes inmuebles efectuadas por una persona física a una entidad no estén sujetas al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es preciso que se cumplan los siguientes requisitos: que los inmuebles aportados se integren en una rama de actividad; que la aportación se lleve a cabo por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de

Comercio; que la entidad que reciba la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en dicho territorio por medio de un establecimiento permanente al que queden afectados los bienes aportados y que, una vez realizada la aportación, la persona física aportante participe en los fondos propios de la entidad receptora en, al menos, el 5%.

En el presente caso, de la documentación obrante en el expediente resulta que A BCN H, S.L. es una entidad residente en territorio español y que, una vez efectuada la aportación, el Sr. AM participó en los fondos propios de la misma en al menos, un 5%, dado que es el único socio de dicha entidad.

Además, según los datos que constan en el censo de empresarios y profesionales de la AEAT, los inmuebles aportados a A BCN H, S.L. estuvieron afectos a la actividad de arrendamiento de viviendas ejercida, desde 2001 hasta el 27 de diciembre de 2010, por BH, C.B. (con NIF:) entidad de la que el Sr. EAM era comunero, junto con su hermano, ostentando, cada uno de ellos una cuota del 50%. En este sentido, consta que BH, C.B. fue objeto de un procedimiento de inspección constatándose en las actas resultantes de la misma que “(...) BH, C.B. ejercía una actividad económica, pues dicha actividad se desarrollaba en un local destinado exclusivamente a la gestión de la misma (... de Barcelona) y, además, contaba con varios empleados con contrato laboral y a jornada completa. Estas condiciones son suficientes para que, de acuerdo con el artículo 25 de la LIRPF, deba considerarse la mencionada actividad como una actividad económica (...)”

Tras la disolución de BH, C.B. por fallecimiento del hermano del recurrente y una vez se hubo adjudicado el 100% de los inmuebles, el Sr. EAM se dio de alta de la actividad económica de alquiler de viviendas y locales industriales (epígrafes 861.1 y 861.2 del IAE) con efectos de 5 de enero de 2011. Y hasta el 31 de diciembre de 2012 –fecha en la que aportó a A BCN H, S.L., entre otros, los inmuebles objeto del presente caso-, el Sr. A continuó desarrollando dicha actividad como persona física, en el mismo local y con el mismo personal a tiempo completo con el que contaba BH, C.B., dando cumplimiento así a los requisitos establecidos por el art. 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para que la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles pueda entenderse desarrollada como actividad económica. Asimismo, consta que el Sr. A llevó la contabilidad con arreglo al Código de Comercio.



Quinto.- Finalmente, respecto a la previsión contenida en el art. 96.2 del TRLIS según la cual no se aplicará el régimen establecido en el Capítulo VIII de su Título VII “*cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal*” estableciéndose que “*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*”, este *Consell* entiende que las características de la operación llevada a cabo por el Sr. A –aportación de bienes inmuebles por una persona física que venía desarrollando la actividad económica de alquiler de inmuebles a una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la realización, entre otras, de esta actividad- no permiten concluir que se esté en presencia de una operación que tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. Y ello por cuanto no se aprecia la realización de actos que sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido ni tampoco que la transformación en la forma de realización de la actividad hubiese tenido como única finalidad la consecución de una ventaja fiscal pues la constitución de una sociedad de responsabilidad limitada puede obedecer a otros motivos tales como evitar que la responsabilidad patrimonial que pudiera derivarse de la realización de la actividad afecte a la esfera personal del aportante.

Por lo cual,

SE PROPONE

ESTIMAR los recursos interpuestos y ANULAR las liquidaciones impugnadas.