

Expedient: 58/15

El Consell Tributari, en sessió de 27 de maig de 2015, coneixent del recurs presentat pel senyor EAM, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

- 1.- El 19 de desembre de 2012, es va atorgar, amb número de protocol ....., escriptura de constitució de la societat de responsabilitat limitada de caràcter unipersonal A BCN H, SL, en virtut de la qual, el Sr. EAM, soci fundador de l'esmentada societat i que venia desenvolupant l'activitat empresarial de lloguer d'habitatges com a persona física, transmet a aquella l'activitat econòmica empresarial d'explotació d'habitatges i locals de lloguer integrada, a més de pel passiu que en resulta del balanç, per diversos immobles, entre els quals es troben els que són objecte del present expedient.
- 2.- El 30 de maig de 2013, el Sr. AM, actuant en representació de A BCN H, SL, sol·licita la no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana de l'aportació dels immobles de referència, amb base en el disposat pel Capítol VIII del Títol VII del Text refós de la Llei reguladora de l'impost sobre societats aprovat per Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març.
- 3.- El 23 i 24 de juliol es va intentar notificar a A BCN H, SL un requeriment per tal que rectificués la sol·licitud de no subjecció presentada i aportés diversos documents necessaris per a la resolució de l'expedient, amb el resultat d' "Absent. Dipositat a la bústia"
- 4.- El 21 de març de 2014, el gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda desestima la petició de no subjecció formulada el 30 de maig de 2013, donant-se trasllat a la inspecció d'hisenda municipal perquè procedís a la regularització de la situació tributària resultant de les aportacions realitzades. Aquesta resolució del gerent de l'IMH es va intentar notificar el 30 de maig i el 2 de juny de 2014 amb resultat d' "Absent. Dipositat a la bústia", si bé, en

el seu recurs de 26 de juny de 2014, l'interessat manifesta que el 3 de juny de 2014 va rebre aquella resolució.

**5.-** El 26 de juny de 2014, el Sr. AM va interposar recurs contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 21 de març de 2014 que va desestimar la sol·licitud de no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana en relació amb les aportacions de béns immobles realitzades per l'interessat a la societat de responsabilitat limitada de caràcter unipersonal A BCN H, SL. Per la seva part, el 28 de novembre de 2014, el Sr. AM va interposar recurs contra les liquidacions números de rebut ....., girades per regularitzar la situació tributària del contribuent en relació a les transmissions efectuades per l'aportació dels immobles a favor de l'entitat mercantil.

En els seus recursos, el Sr. AM al·lega que el fet que hagués formalitzat la comunicació de la no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana de l'aportació dels immobles de referència en qualitat d'administrador únic de l'entitat A BCN H, SL i no a títol personal va ser un error que sol·licita es tingui per corregit, apel·lant al principi antiformalista que ha de regir les relacions Administració-administrat, màxim en no haver estat requerit perquè el rectificués. D'altra banda, el Sr. A al·lega que l'aportació dels immobles de referència és una aportació no subjecta a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana en aplicació del que disposa el Capítol VIII del Títol VII del Text refós de la Llei de l'impost sobre societats i de l'art. 3.5 de l'Ordenança fiscal 1.3 de Barcelona, reguladora de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana.

**6.-** De la documentació incorporada a l'expedient resulta que:

- Els immobles objecte de la present transmissió estaven afectes a l'activitat d'arrendament d'habitatges (epígraf 861.1 de l'IAE), segons dades que consten al cens d'empresaris i professionals de l'AEAT des del 2001 a la comunitat de béns denominada BH, CB (amb NIF: ..... ) de la qual formava part com a comuner del 50% el Sr. EAM i un germà seu. Les rendes obtingudes per aquests lloguers s'imputaven al 50% per cada un d'ells en concepte de rendiment d'activitat econòmica en la declaració tributària de l'impost sobre la renda de les persones físiques.

De la documentació aportada per l'interessat, es comprova que la comunitat de béns exercia l'activitat econòmica de lloguer de béns immobles des de l'exercici 2001, havent estat objecte d'un procediment d'inspecció de l'impost sobre la renda de les persones

físiques pels exercicis 2006 a 2008 per part de la inspecció de l'administració estatal i constant a les actes resultants de la inspecció realitzada que "(...) BH, CB exercia una actividad económica, pues dicha actividad se desarrollaba en un local destinado exclusivamente a la gestión de la misma (Aribau, 126, pral 2ª 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 desembre de 2010 es dissol la comunitat de béns per defunció de l'altre comuner i el Sr. EAM s'adjudica el 100% dels immobles, donant-se d'alta en l'activitat econòmica de lloguer d'habitatges i locals industrials (corresponent als epígrafs 861.1 i 861.2 de l'IAE) amb efectes des del 5 de gener de 2011.

I, així en la declaració tributària de l'IRPF corresponent a l'exercici 2011, declara que aquests immobles es troben afectes a l'activitat econòmica i en la qual inclou un altre immoble situat en altre municipi de la província de Barcelona.

- El 31 de desembre de 2012, comunica el cessament de l'activitat empresarial duta a terme i realitza l'aportació objecte d'examen a favor de la societat mercantil A BCN H, SL, comunicant l'inici de les seves activitats amb efectes 1 de gener de 2013.

Durant aquests gairebé dos anys l'interessat ha exercit de forma individual i personal l'activitat de lloguer (des del 5 de gener de 2011 fins el 31 de desembre de 2012), des del mateix local de gestió que l'afectat per la comunitat de béns així com amb el mateix personal laboral a jornada completa per a la gestió d'aquesta activitat i portant la comptabilitat exigida d'acord amb el Codi de comerç.

**7.-** Consultada la base de dades consta que les liquidacions es troben suspeses.

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** En el present cas, consta a l'expedient que la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 21 de març de 2014 es va intentar notificar a la societat interessada A BCN H, SL els dies 30 de maig i 2 de juny de 2014, amb el resultat d' "Absent. Dipositat a la bústia". Tanmateix, abans que, d'acord amb el que disposa l'art. 112 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària, s'acudís a la citació per compareixença, el Sr. AM va interposar, el 26 de juny de 2014, recurs contra l'esmentada



resolució en el qual manifesta que la va rebre el 3 de juny de 2014, per la qual cosa, de conformitat amb l'establert pels articles 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la que s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona i 14.2.c) del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, en relació amb l'art. 48.2 i 3 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, l'esmentat recurs ha de ser admès.

Respecte a les liquidacions núm. de rebut ....., de la documentació que hi ha a l'expedient es desprèn que es van intentar notificar el dies 15 i 16 d'octubre de 2014 sense que en el justificant de recepció de la notificació consti el DNI del receptor, raó per la qual la notificació no es pot entendre vàlidament practicada. No obstant això, donat que, en el seu recurs de 28 de novembre de 2014, el Sr. A manifesta que va tenir coneixement de les liquidacions el 28 d'octubre de 2014, l'esmentat recurs, amb base amb el previst pels articles 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, per la que s'aprova el règim especial del municipi de Barcelona i 14.2.c) del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals, aprovat per Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, en relació amb l'art. 48.2 i 3 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú, l'esmentat recurs ha de ser admès.

**Segon.-** Atenent l'intima connexió existent entre els recursos interposats pel Sr. EAM s'ha procedit, als efectes de la seva resolució, a la seva acumulació, en aplicació del que disposa l'art. 73 de la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú.

**Tercer.-** Abans d'abordar la subjecció o no a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana de les aportacions dels immobles de referència i, en conseqüència, l'adequació a dret de les liquidacions impugnades, s'ha d'analitzar si el Sr. A estava o no legitimat per interposar, el 26 de juny de 2014, recurs contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 21 de març de 2014 desestimària de la petició de no subjecció que va ser formulada per l'ara recurrent no com aportant dels immobles a la societat A BCN H, SL, sinó en representació d'aquesta.

Doncs bé, donat que la destinatària de la resolució és A BCN H, SL, en principi, el Sr. A, a l'haver interposat el recurs en nom i interès propi, mancava de legitimació, el que d'acord

amb el disposat per l'art. 14.d) del Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals de 2004, determinaria la seva inadmissibilitat. No obstant això, tal i com s'ha reflectit als antecedents de fet, l'interessat ostenta la condició tant d'aportant dels immobles de referència com de representant legal de l'entitat receptora de la que, també és administrador i soci únic. Aquesta circumstància porta a aquest Consell, basant-se en el principi antiformalista que ha de regir les relacions entre l'Administració i els administrats i d'interpretació favorable a l'exercici d'accions pels particulars reiteradament invocat per la jurisprudència amb base a l'art. 24 de la Constitució, a entrar en l'anàlisi de la qüestió de fons plantejada, màxim quan les liquidacions objecte del recurs de 28 de novembre de 2014, dictades en execució de la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda de 21 de març de 2014, ja van ser girades a nom del Sr. EAM.

**Quart.-** A propòsit de la subjecció o no a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana de les aportacions de béns immobles efectuades pel Sr. A a A BCN H, SL, s'ha de tenir present que l'apartat tercer de la disposició addicional segona del Text refós de la Llei reguladora de l'impost sobre societats (TRLIS), aplicable per raons temporals al present cas, 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."*

Per la seva part, l'art. 94 del TRLIS, en relació a les aportacions no dineràries, estableix 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 conseqüència, perquè el règim especial de l'impost sobre societats previst al Capítol VIII del Títol VII del TRLIS sigui aplicable a les aportacions no dineràries de persones físiques i, en particular, als efectes del cas que es planteja, perquè les aportacions de béns immobles efectuades per una persona física a una entitat no estiguin subjectes a l'impost

sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, és precís que es compleixin els següents requisits: que l'aportació es porti a terme per contribuents de l'impost sobre la renda de les persones físiques que portin la seva comptabilitat d'acord amb el Codi de comerç; que l'entitat que rebí l'aportació sigui resident en territori espanyol o realitzi activitats en l'esmentat territori per mitja d'un establiment permanent al qual quedin afectats els béns aportats i que, una vegada realitzada l'aportació, la persona física aportant participi en els fons propis de l'entitat receptora en, al menys, el 5%.

En el present cas, de la documentació que hi ha a l'expedient resulta que A BCN H, SL és una entitat resident en territori espanyol i que, una vegada efectuada l'aportació, el Sr. AM va participar en els fons propis de la mateixa en al menys, un 5%, donat que és l'únic soci de l'esmentada entitat.

A més, segons les dades que consten en el cens d'empresaris i professionals de l'AEAT, els immobles aportats a A BCN H, SL van estar afectes a l'activitat d'arrendament d'habitatges exercida, des de 2001 fins al 27 de desembre de 2010, per BH, CB (amb NIF: ..... ) entitat de la qual el Sr. EAM era comuner, juntament amb el seu germà, ostentat, cadascun d'ells una quota del 50%. En aquest sentit, consta que BH, CB va ser objecte d'un procediment d'inspecció constatant-se a les actes resultants de la mateixa 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 (...)*”

Després de la dissolució de BH, CB per defunció del germà del recurrent i un cop adjudicat el 100% dels immobles, el Sr. EAM es va donar d'alta de l'activitat econòmica de lloguer d'habitatges i locals industrials (epígrafs 861.1 i 861.2 de l'IAE) amb efectes de 5 de gener de 2011. I fins el 31 de desembre de 2012 –data en la qual va aportar a A BCN H, SL, entre d'altres, els immobles objecte del present cas-, el Sr. A va continuar desenvolupant l'esmentada activitat com a persona física, en el mateix local i amb el mateix personal a temps complet amb el que comptava BH, CB, donant així compliment als requisits establerts per l'art. 27.2 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques, perquè l'activitat d'arrendament de béns immobles pugui





entendre's desenvolupada com a activitat econòmica. Així mateix, consta que el Sr. A va dur la comptabilitat d'acord amb el Codi de comerç.

**Cinquè.**- Finalment, respecte a la previsió continguda a l'art. 96.2 del TRLIS segons la qual no s'aplicarà el règim establert al Capítol VIII del seu Títol 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*", aquest Consell entén que les característiques de l'operació duta a terme pel Sr. A –aportació de béns immobles per una persona física que venia desenvolupant l'activitat econòmica de lloguer d'immobles a una societat de responsabilitat limitada dedicada a la realització, entre d'altres, d'aquesta activitat- no permeten concloure que s'estigui en presència d'una operació que tingui com a principal objectiu el frau fiscal o l'evasió fiscal. I això per quant no s'aprecia la realització d'actes que siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut ni tampoc que la transformació en la forma de realització de l'activitat hagués tingut com a única finalitat la consecució d'un avantatge fiscal doncs la constitució d'una societat de responsabilitat limitada pot obeir a altres motius tals com evitar que la responsabilitat patrimonial que pogués derivar-se de la realització de l'activitat afecti a l'esfera personal de l'aportant.

Per tot això,

### **ES PROPOSA**

ESTIMAR els recursos interposats i ANUL·LAR les liquidacions impugnades.