

Expedient: 277/17

El Consell Tributari, reunit en sessió de 29 de novembre de 2017, coneixent del recurs presentat per ARC, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a aquest efecte, adoptant el següent acord:

ANTECEDENTS DE FET

1.- En data 17 de gener de 2014 la mercantil H de FRF, SL interposa recurs d'alçada contra la liquidació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana (IIVTNU), núm. de rebut PV-2013-2-23-....., practicada amb motiu de la transmissió de l'immoble situat al c.....

2.- Succintament, la recurrent considera improcedent la liquidació de referència, ja que diu que aquest immoble es va heretar del causant com a part de l'activitat econòmica d'arrendaments que realitzava el finat, i que amb la creació de la societat, H de FRF, SL, es transforma aquesta activitat empresarial del causant en societat limitada. Entén que per a una millor gestió de l'activitat empresarial en copropietat dels hereus del causant, vídua i dos fills, es realitza un canvi de la quota comunera per les participacions socials de la citada mercantil. Aporta còpia de l'escriptura pública de constitució de la societat limitada.

Al·lega que l'aportació d'aquest immoble suposa una unitat econòmica autònoma, i que es donen tots els requisits per declarar la citada aportació de no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, de conformitat amb el que estableix el règim fiscal especial previst en el capítol VIII del Títol VII de la Llei de l'impost sobre societats.

De forma subsidiària, la mercantil al·lega error en el càlcul de l'impost liquidat. Considera que són unes altres les dates que han de tenir-se en compte per al càlcul del període liquidat. Diu que la data correcta d'adquisició per l'aportant és el 18.08.2010 –data en què va morir el causant– i no la que consta, 30.11.1956, que és la data en què havia adquirit el causant l'immoble. Sent la data de la transmissió objecte de liquidació no la data que consta, 18.08.2010, que és la data de defunció del citat, sinó la data en què es constitueix la societat i en què s'aporta el citat immoble, el 19.04.2011.

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

- En data 10.02.2011, els Srs. AM RM i J RM, en la seva qualitat d'hereus, van procedir a l'acceptació de l'herència testada del causant, F RF, mort el 18.08.2010, mitjançant escriptura pública atorgada davant el Notari de Tarragona....., sota el nombre de protocol Mitjançant escriptura pública atorgada davant el mateix notari i en la mateixa data, sota el nombre de protocol els hereus procedeixen a la formalització d'inventari i operacions particionals, amb els lliuraments de llegats i prelegats que s'assenyalen a continuació.
 - A la Sra. R ML li van ser adjudicats, entre altres béns:
 - El ple domini de la totalitat de la finca A.
 - L'usdefruit de la totalitat de la finca B.
 - L'usdefruit de la meitat de la finca C.
 - Els germans AM RM i J RM van resultar adjudicataris, per meitats indivises dels següents béns:
 - La nua propietat de la totalitat de la finca B.
 - La nua propietat de la meitat de la finca C.
- Mitjançant escriptura pública de data 19 d'abril de 2011, atorgada davant el Notari de Tarragona....., sota el nombre de protocol....., la Sra. R ML i els Srs AM RM i J RM constitueixen una Societat limitada per aportació d'empresa individual denominada "H de FRF, SL". Manifesten que el causant era titular d'una empresa individual que tenia per objecte l'arrendament de béns i que els béns aportats a la mateixa, entre els quals figuren les tres finques assenyalades, formaven part del patrimoni empresarial.
- Segons consulta del Registre general de l'Ajuntament, la vídua del causant i els seus fills van presentar escrits mitjançant els quals sol·licitaven la pròrroga per a la presentació de l'autoliquidació de l'IIVTNU dins del termini de 6 mesos previst en la normativa reguladora de l'impost. Dits escrits van ser registrats amb els nombres d'entrada.....
- No consta en el Sistema integrat de recaptació municipal, que la interessada i la resta d'adquirents dels béns que formaven part de l'herència del causant haguessin presentat



autoliquidació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa Urbana.

- En relació als tres immobles adquirits, els interessats havien sol·licitat l'aplicació de la bonificació del 95% de la quota de l'IIVTNU per adquisició de local afecte a l'activitat econòmica del causant. En data 29.05.2014, es va notificar a la vídua del causant i als seus dos fills la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda que desestimava la seva petició de bonificació.
- D'altra banda, la Inspecció Municipal d'Hisenda havia iniciat el procediment de comprovació i regularització de la situació tributària de la recurrent i la resta d'adquirents dels béns que formaven part de l'herència del causant.
- En data 19 de novembre de 2013 es dicta la resolució que posa fi al procediment inspector, desestimant les al·legacions dels interessats i confirmant les propostes de liquidació. Aquesta resolució, juntament amb la liquidació resultant referida a la finca objecte del present expedient, es notifica a la recurrent en data 20 de desembre de 2013.
- En data 17.01.2014, la interessada, mitjançant correu certificat, interposa el present recurs d'alçada contra la resolució esmentada i la liquidació resultant de la mateixa.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- El recurs s'ha presentat dins del termini d'un mes, d'acord amb l'establert a l'art. 46.1 de la Llei 1/2006, de 13 de març, que regula el Règim especial del Municipi de Barcelona i a l'art.14.2 c) del Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el Text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals (TRLRHL).

D'altra banda, cal indicar que no consta de forma expressa la representació de la mercantil recurrent, de conformitat amb el que estableix l'art. 45, per remissió de l'art. 214.1 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (LGT). No obstant això, ha d'entendre's que el recurs ha estat interposat, en representació de la societat, per la seva Administradora única, la Sra. R ML, càrrec que ostenta d'acord amb l'escriptura de constitució de la recurrent, que obra eal'expedient i a qui, d'altra banda, li va ser notificada la liquidació recorreguda.

Segon.- En el recurs de referència s'invoquen dues causes de nul·litat de la liquidació practicada. La primera relativa al període impositiu aplicat; i la segona, conseqüència de la primera, per considerar que concorre un motiu d'exempció en tractar-se de l'aportació d'una branca d'activitat realitzada pels veritables hereus del Sr. RF a la societat de nova creació.

Tercer.- En relació al primer dels problemes és evident que ha de donar-se la raó a l'entitat recurrent. En efecte, el Sr. RF en el seu testament, va repartir els seus béns entre la seva esposa i els seus dos fills els quals, al poc temps com després veurem, els van aportar a la societat que ells mateixos van crear amb el nom d'H de FRF, SL, avui recurrent en aquest procediment.

És evident, per tant, que aquesta societat no era l'hereva del causant, ni tan sols existia, per la qual cosa en realitat va existir una doble transmissió: del causant als seus tres familiars i d'aquests a la societat. El període impositiu correcte, si es considerés que la societat recurrent és el subjecte passiu, no seria el del temps transcorregut entre l'adquisició de l'immoble pel causant fins al dia de la seva defunció, sinó des d'aquest últim dia fins al qual li van ser aportats els immobles pels veritables hereus.

Ha existit un error en considerar la societat H de FRF, SL hereva del Sr. RF i en aquest aspecte el recurs ha d'estimar-se.

Quart.- En la segona de les seves al·legacions, la recurrent invoca que ha de declarar-se l'exempció del tribut posat que aquest gravaria l'aportació d'una branca d'activitat. Aquesta al·legació es formula a l'empara del que s'estableix a la disposició addicional segona. 3 del Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març, Text refós de la Llei de l'impost sobre societats (TRLIS), d'acord amb el qual:

“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”

Com a antecedents necessaris per resoldre el problema plantejat, cal assenyalar els següents: És pacíficament admès que el causant era un empresari individual l'activitat del qual era l'arrendament de finques, el domicili de les quals per a la seva gestió radicava en l'Hospitalet de Llobregat. D'entre els immobles que explotava en arrendament, tres estan



situats a Barcelona i un d'ells, el llegat com a propietat a la seva esposa, carrer A, és l'objecte del present expedient. Vuit mesos després de la defunció del causant els seus tres familiars hereus van constituir la societat avui recurrent aportant totes les finques rebudes prosseguint el mateix negoci que el causant

Tant del contingut del recurs com del conjunt de l'expedient no és difícil concloure que l'activitat de l'empresa no va tenir solució de continuïtat entre la defunció del Sr. RF i la constitució de la societat H de FRF, SL.

A aquesta mateixa conclusió sembla haver arribat la proposta de resolució del present recurs per part de l'Institut Municipal d'Hisenda (IMH). No obstant això, aquesta proposta entén que no pot declarar-se l'exempció perquè s'incompleix el requisit que les persones físiques aportants haguessin mantingut en el seu patrimoni durant almenys tres anys els immobles que després van ser aportats a la societat en l'acte de la seva creació.

Aquesta asseveració es basa en el contingut de l'art. 28.3 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (LIRPF) –que va derogar el Text refós de l'any 2004, l'art. del qual 26.3 tenia el mateix contingut que el citat art. 28.3 de la Llei que va entrar en vigor en 2007–, el qual estableix:

“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 resoldre llavors és el de determinar si és possible l'aplicació automàtica de la LIRPF al supòsit de la disposició addicional segona. 3 de la TRLIS.

La regulació d'aquesta última té el seu origen en la Directiva 90/434/CEE, de 23 de juliol de 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.

Malgrat l'aparent claredat dels preceptes que regulen aquesta matèria, la complexitat i pluralitat de situacions que es produeixen en la seva aplicació pràctica té com a

conseqüència que aquesta aplicació difícilment pot fer-se de forma automàtica, sinó que és necessari analitzar cada supòsit concret, tasca que han dut a terme diferents resolucions judicials.

Respecte a un cas anàleg al present, que els hereus del Sr. RF van seguir explotant en comú el patrimoni rebut, el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, en la seva Sentència de 28 d'abril de 2011 (JT 2011\879), va dir:

“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 Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid (TSJM), de 18 de setembre de 2013 (JT 2014/32), en un supòsit de l'IVTNU, després d'examinar el fonament de l'exempció, es remet a una Sentència del Tribunal Suprem que entén que és aplicable tot i que es refereix a l'IVA, la qual, al seu torn, recull la doctrina del Tribunal europeu. Diu aquesta Sentència:



“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...”

Aquesta sentència del TSJM es remet, a continuació, al contingut de la Sentència del Tribunal Suprem de 30 de juny de 2011(RJ 2011\6062) que diu el següent:

“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”

Les transcrites sentències posen de manifest aspectes molt importants en relació al problema que s'està tractant com són els relatius a la unitat d'explotació, encara que es tracti de persones físiques i que no s'estableix cap període mínim d'explotació del patrimoni susceptible de funcionar de forma autònoma.

En aquest cas, no existiria diferència alguna en què la creació de la societat recurrent i les aportacions que va rebre dels hereus hagués tingut lloc transcorreguts tres anys en comptes dels vuit mesos que van transcórrer entre la defunció i la citada creació.

D'altra banda, els repetits hereus van rebre un patrimoni que ja estava afectat a la fi empresarial al que servien; fins i tot des d'aquest punt de vista no cal entendre que l'afectació va durar vuit mesos, ja que els béns no es van desafectar en morir l'anterior titular empresarial, sinó que amb la mateixa afectació va passar a les mans dels hereus.

Respecte al fonament i fi de l'exempció prevista a la disposició addicional segona de la LTRIS no hi ha dubte que la mateixa creació de la societat al poc temps de rebre l'herència suposa una forma de racionalitzar i reorganitzar l'activitat per obtenir una major productivitat i rendibilitat, la qual cosa revela la necessitat d'aplicar l'anomenada neutralitat fiscal.

Per tot això, i en disconformitat amb l'informe de l'Institut Municipal d'Hisenda,

ES PROPOSA

ESTIMAR el present recurs i, en conseqüència, declarar nul·la la liquidació recorreguda i exempta de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana l'aportació realitzada de la finca del carrer A a la societat H de FRF, SL.