

Expedient: 100/12

El Consell Tributari, reunit en sessió de 23 de maig de 2013, coneixent del recurs presentat per la senyora CLB, ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

- 1.- El 16 de gener de 2012 la senyora CLB va deduir recurs contra les liquidacions de l'IIVTNU derivades de les transmissions de tres immobles de la seva propietat, efectuades com aportacions no dineràries en el marc d'un augment de capital de la societat "LB, SL"; augment que havia estat documentat mitjançant escriptura pública atorgada el 19 d'octubre de 2010.
- 2.- Al·lega en síntesi la recurrent, per una banda, que dites transmissions no van meritjar l'IIVTNU per tractar-se de supòsits compresos al punt 3 de la Disposició addicional segona del Text refós de la Llei de l'impost sobre societats, aprovat pel Reial decret legislatiu 4/2004, de 5 de març (en endavant TRLIS); i per altra, que les liquidacions impugnades, manquen de motivació suficient, a la llum dels articles 102 i 103.3 de la LGT de 2003 i 54 de la Llei 30/1992, i per això, i per la indefensió que produeixen, són nul·les.
- 3.- A l'escrit de recurs es posa de manifest que la recurrent ha tingut oportú i just coneixement de la sol·licitud de no subjecció a l'IIVTNU de les transmissions referides, formulada el 3 de desembre de 2010 per la societat adquirent dels immobles, "LB, SL", així com de totes i cadascuna de les vicissituds d'aquesta sol·licitud fins a la notificació de la seva íntegra desestimació, produïda el 19 d'octubre de 2011, i del recurs, pendent encara de resolució, deduït per "LB, SL", contra aquesta desestimació.
- 4.- De l'expedient es dedueix que les liquidacions que aquí impugna la recurrent li van ser notificades adequadament, amb còpia a més de la referida resolució desestimària



de la sol·licitud de no subjecció que les fonamentava i amb succinta explicació d'aquesta circumstància.

5.- Consta a més que els llibres d'Inventaris i Comptes Anuals i els llibres Diari de la recurrent corresponents als exercicis 2006 a 2010, van ser presentats per a la seva legalització pel Registre Mercantil, el 15 de novembre de 2011, i consegüentment fora del termini legalment establert a l'efecte, tal i com es destaca en l'acreditació del referit Registre.

6.- L'Institut Municipal d'Hisenda proposa la desestimació del recurs.

### **FONAMENTS DE DRET**

**Primer.-** Per resoldre aquest recurs convé aclarir d'entrada que la recurrent, CLB, va efectuar una aportació no dinerària, consistent en tres immobles de la seva propietat, a una societat de la qual ja era sòcia, "LB, SL", entenent que el conjunt aportat, constituïa una branca d'activitat –precisament la de lloguer d'habitatges que la recurrent al·legava que venia desenvolupant com a empresària individual fins a aquell moment- en el qual, naturalment, els esmentats immobles s'integraven.

Sense perjudici que aquesta aportació constitueixi o no un supòsit de no subjecció (de no "meritació") de l'IIVTNU a l'empara de l'establert en l'apartat 3 de la Disposició addicional segona del TRLIS, és evident que, a la vista de la regulació d'aquest tribut local, i tenint en compte que una aportació no dinerària destinada a la integració del capital social d'una societat, llevat que es disposi una altra cosa, constitueix una transmissió de la propietat dels béns aportats a títol onerós, el subjecte passiu de l'esmentat tribut, i per consegüent l'únic interessat en el benefici de la no subjecció a aquest, no és la societat receptora dels immobles, sinó el soci que efectua l'aportació; això és, en el cas que ens ocupa, la recurrent, CLB.

Tanmateix, aquí, probablement per una confusió entre la part a qui correspon exercir l'opció pel règim especial de l'Impost sobre societats previst al Capítol VIII, del Títol VII del TRLIS, requisit per a la seva aplicació, i que és, en les aportacions no dineràries, l'entitat adquirent (article 96.1.b del TRLIS), i la part interessada en que l'aplicació d'aquest règim especial es propagui a la no subjecció a l'IIVTNU que correspongui, i

que és el subjecte passiu aportant, o potser també en aquest cas a l'empara d'una espècie de gestió de negoci aliè assumida sense més per la societat "LB, SL", donada l'estreta i substancial relació de la mateixa amb la Sra. CLB, però en cap cas explicitada davant l'administració tributària municipal, la sol·licitud de no subjecció a l'IIVTNU la va dur a terme, com s'ha dit en els Antecedents, la societat indicada. Aquesta circumstància hauria hagut de comportar la inadmissió *a limine* de la sol·licitud de no subjecció per falta de legitimació suficient de la societat sol·licitant. Més com això no es va produir, i l'expedient va seguir el seu curs fins a la resolució per desestimació del que s'havia sol·licitat, no es pot reprovar ara el que es va realitzar, en coherència amb el principi de confiança legítima.

No obstant, tenint tot això en compte, la recurrent, CLB, al·lega aquí falta de motivació de les liquidacions impugnades, causant d'indefensió, subratllant que, al seu parer, "de lo actuado [...] no se puede conocer y deducir las razones del proceder administrativo".

Doncs bé, aquesta al·legació no pot acollir-se. En primer lloc perquè cap indefensió ha estat ocasionada a la recurrent, a la vista del coneixement puntual que ha tingut de la tramitació de la sol·licitud de no subjecció que únicament a ella li afectava, dur a terme no obstant per "LB, SL", i per l'eficaç notificació de la seva desestimació, tal i com s'ha indicat als Antecedents. Però a més, perquè resulta paradoxal que la recurrent al·legui desconèixer les raons de les quals porten causa les liquidacions impugnades, quan en el Fonament de dret primer del present recurs, amb la finalitat de demostrar la improcedència de les mateixes a l'empara de l'apartat 3 de la Disposició addicional segona del TRLIS es remetia íntegrament al que va al·legar al respecte al recurs d'alçada deduït per "LB,SL" davant la desestimació de la sol·licitud de no subjecció indicada.

**Segon.-** De l'anterior resulta que la qüestió central que es planteja en aquest recurs és la de determinar si les transmissions referides constitueixen supòsits en els que l'IIVTNU no es merita per estar compresos en el que preveu l'apartat 3 de la Disposició addicional segona del TRLIS.

Aquesta és, d'altra banda, la qüestió que ha estat resolta pel Gerent de l'IMH mitjançant resolució de 26 de juliol de 2011, desestimant la sol·licitud deduïda a l'efecte per "LB, SL"; resolució que, com diem també ha estat recorreguda per aquesta entitat.

Doncs bé, tenint tot això en compte, hem d'advertir ja que per raons d'economia procedimental i per coherència, la resposta que aquí es va donar al present recurs, s'ha de traslladar a la resolució del deduït per "LB, SL".

A més d'entrada també cal indicar que, modificant allò que fins al present ha estat criteri d'aquest *Consell Tributari*, existeix aquí motiu suficient per acollir l'al·legació de no subjecció a l'IIVTNU que formula la recurrent (i formulava "LB, SL") i per revocar en conseqüència la resolució del Gerent de l'IMH.

En efecte, com és sabut l'apartat 3 de la Disposició addicional segona del TRLIS disposa en el seu primer paràgraf, únic aquí rellevant: *"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"*. Aquesta "no meritació" remet al que preveu l'article 94 del TRLIS, que contempla la aplicació del règim especial al·ludit a les operacions societàries d'"aportacions no dineràries", estenent-lo també, en el seu apartat 2 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"*.

De la interpretació conjunta d'ambdós preceptes resulta, compartida quasi unànimement per tota la doctrina i la jurisprudència que, per tal que l'aportació no dinerària d'immobles a una societat que efectuï un contribuent de l'Impost sobre la renda de les persones físiques no meriti el tribut local assenyalat és precís, per una banda, que formi part d'una branca d'activitat i, per altra, que el subjecte aportant, com s'acaba d'assenyalar, porti la comptabilitat d'acord amb el Codi de comerç.

En el present cas l'extrem discutible és aquest últim, doncs la recurrent, contribuent de l'Impost sobre la renda de les persones físiques, si bé comptabilitza les seves activitats d'arrendament dels immobles aportats, no ho feia respectant íntegrament el que disposa el Codi de comerç (això és, el que disposen els articles 25 i ss. d'aquest Codi, i en



especial el disposat sobre la legalització necessària dels llibres de comptabilitat), havent procedit no obstant això, una vegada efectuada l'esmentada aportació, i òbviamment, fora del termini legal establert a presentar els llibres obligatoris a l'oportuna legalització, conforme a l'article 27 de l'esmentat Codi.

Sobre el significat i transcendència d'aquest requisit –el dur la “comptabilitat d'acord amb el Codi de comerç”- als efectes de no quedar subjectes les aportacions no dineràries d'immobles a l'IIVTNU, existeixen *grosso modo*, dos criteris.

Un és el mantingut, i en part conformat, per aquest *Consell Tributari* (expedient 79/10, de 5 de maig de 2010, entre d'altres) en virtut del qual es tracta d'un requisit ineludible en la seva forma i en el seu moment. En la seva forma, complint íntegrament el que disposa el Codi de comerç, legalització dels llibres inclosa, sense valorar el contingut normatiu d'uns preceptes en perjudici d'altres. I també en el seu moment, sense que valgui una regularització ulterior al moment de l'aportació, perquè el que s'exigeix és que el requisit del portament es compleixi en aquest moment. I tot això sense perjudici d'admetre que la inscripció de l'empresari individual es potestativa, donat que del que es tracta és de gaudir d'un benefici, subjecte, si es vol, a una certa càrrega, que d'altra forma buidaria de sentit l'article 94.2 del TRLIS.

Altre criteri és el que relativitza aquest requisit negant la seva essencialitat, tant en relació a la seva forma –fent irrellevant el disposat a l'article 27 Codi de comerç- com al seu moment, permetent la regularització ulterior de la legalització necessària, aplicant un cert raonament analògic al que es segueix per permetre que el requisit de l'opció pel règim especial del Capítol VIII del Títol VII del TRLIS s'exerceixi amb posterioritat al moment legal previst.

Els fonaments sobre els que aquest *Consell Tributari*, ha sostingut el primer criteri resideixen, en primer lloc, en que l'article 94.2 del TRLIS, no distingeix, al si de les normes que regulen la comptabilitat dels empresaris de la secció primera (dels llibres dels empresaris) del Títol III, del Llibre I del Codi de comerç, diferents abasts obligatoris a les seves disposicions, sent a més, l'aplicació complerta d'aquesta regulació la que permet pressuposar, en coherència amb la causa de l'extensió de la no meritació de l'impost als contribuents de l'Impost sobre la renda de les persones físiques, que es tracta també d'empresaris individuals que modifiquen estructuralment la

forma de dur a terme la seva activitat. I en segon lloc, en que no se'ns arriba a veure la identitat de raó, fonament de l'analogia, entre exercir extemporàniament una opció per un règim al qual objectivament es té dret a gaudir-ne en qualsevol cas, i atorgar efectes retroactius a una obligació que hauria d'haver-se complert en el moment de produir-se el fet imposable, causa material a més del benefici que es pretén.

En canvi el segon criteri és el seguit pel Tribunal Superior de Justícia de Catalunya, en la sentència de 21 de juny de 2012 –a la qual i *ad pedem litterari* s'ha acollit la més recent de 29 d'abril de 2013-, al sostenir, d'una banda, que la referència de l'article 94.2 del TRLIS a la necessitat que els contribuents de l'Impost sobre la renda de les persones físiques beneficiats han de portar la comptabilitat “de acuerdo con el Código de comercio” no ha d'interpretar-se necessàriament “como una remisión a todas las obligaciones contenidas en ese cuerpo legal, sino que cabe interpretarlo como una remisión al deber general de llevanza de la contabilidad mercantil de acuerdo con el Código de comercio, esto es, la referida en el art. 25.1, sin comprender necesariamente la presentación para legalización del art. 27, pues esta se ciñe a otorgarles una presunción de legitimidad que es ajena a la finalidad fiscal que aquí nos ocupa”. I a l'afegir, per altra, la circumstància de què la legalització dels llibres de comptabilitat es produeixi amb posterioritat a la realització del fet imposable –la transmissió dels immobles- ha de ser interpretada des del principi de proporcionalitat en l'aplicació del sistema tributari, recollit a l'article 3.2 de la Llei General Tributària de 2003, de manera que, analògicament al que s'entén quan l'opció pel règim especial del Capítol VIII del Títol VII del TRLIS s'efectua extemporàniament en relació al que exigeix l'article 96.1 del TRLIS, que no comporta la pèrdua de la possibilitat de subjectar-se a l'esmentat règim, igualment, la legalització dels llibres de comptabilitat, posterior al fet imposable, tampoc hauria d'entranyar la pèrdua del benefici. En els termes de la sentència esmentada: “Pues bien, también consideramos que la exigencia a estos fines, como requisito *ad solemnitatem*, de la legalización de los libros de comercio a que se refiere el art. 94.2 del [TRLIS], que se pretende en el escrito municipal de apelación, es contraria al principio de proporcionalidad. En efecto, tratándose de un requisito de carácter formal, el efecto de su omisión o *retraso* no puede conllevar la exclusión del supuesto de no devengo que examinamos, pues tal consecuencia ha de estimarse igualmente contraria al principio de proporcionalidad que ha de observarse en la aplicación del sistema tributario, recogido en el art. 3.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria y no



acorde con la teleología de la disposición adicional que establece el supuesto de no devengo.”

Aquest *Consell Tributari*, a la vista de la manera com el Tribunal Superior de Justícia de Catalunya ve resolent la qüestió debatuda, ha de procedir a modificar el criteri fins ara mantingut al respecte i admetre que l’aportació dels immobles que aquí ens ocupa a la societat “LB, SL” no merita l’IIVTNU.

Per tot això,

**ES PROPOSA**

ESTIMAR el present recurs.