

Consell Tributari

Expedient: 21/9

El Consell Tributari, reunit en sessió de 15 d'abril de 2009, coneixent del recurs presentat per D. S.G.B.B. ha estudiat la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, adoptant el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- En data 14 de gener de 2008, D. S.G.B. interposa recurs d'alçada contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda, de 21 de novembre de 2007, que va desestimar la sol·licitud de no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana per a l'aportació com a ram d'activitat, el 14 de desembre de 2004, de la finca situada al c/ ..., ... (c/ ..., ...) a la societat ..., SL. La desestimació es va fonamentar en la falta d'acreditació de determinats requisits substantius i formals considerats exigibles per a l'aplicació del benefici fiscal previst en l'apartat tercer de la disposició addicional segona del Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, mitjançant el que s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre societats.

2.- En el seu recurs el Sr. B. al·lega que s'ha infringit l'art. 62 de la Llei 30/1992 per haver prescindit total i absolutament del procediment establert i indefensió per haver infringit l'article 105.c) de la Constitució Espanyola en relació amb l'article 84 de la Llei 30/1992, a l'haver-lo obviat en el procediment el dret d'audiència de l'interessat. Per altra banda, al·lega la contradicció existent entre el que expressa la resolució impugnada pel que fa a la falta d'acreditació de determinats requisits exigibles per a la no subjecció a l'impost i el fet que, segons manifesta la recurrent, la Inspecció hauria reputat com a complerts els requisits previstos legalment.

3.- Per a una millor comprensió de les qüestions suscitées haurien de tenir-se en consideració els següents fets:

Per escrit de 17 de gener de 2005, el Sr. B., actuant en nom i representació de D, SL, va comunicar a l'Institut Municipal d'Hisenda que el 14 de desembre de 2004 s'havia atorgat escriptura de constitució d'aquesta societat en virtut de la qual la recurrent havia aportat, com a ram d'activitat empresarial, l'esmentada finca, sol·licitant la no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana per a aquesta aportació. Juntament amb aquest escrit, el recurrent no va presentar cap document acreditatiu del compliment dels requisits establerts per a poder-se acollir al benefici fiscal sol·licitat.

En aquest sentit, consta en l'expedient notificació de la Inspecció d'Hisenda Municipal, de 6 de juny de 2007, a través del qual es va requerir al Sr. B. per a que aportés l'escriptura de 14 de desembre de 2004, així com l'escriptura d'adquisició anterior de l'immoble. Atès que la documentació requerida no va ser aportada, es va procedir a regularitzar la situació tributària del recurrent, dictant-se proposta de liquidació, que va ser notificada el dia 28 de juny de 2007, i atorgant-se termini per a realitzar les al·legacions pertinents.

El 6 de juliol de 2007, el Sr. J.T.P., en representació del Sr. B., va comparèixer davant de la Inspecció i va aportar còpies de l'escriptura requerida i de la comunicació de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària de l'aportació d'aquest ram d'activitat a favor de D, SL. En aquest mateix acte de compareixença, la Inspecció va requerir que s'aportés la següent documentació: declaració censal model 036/037 del Sr. B., presentada davant l'Agència Estatal d'Administració Tributària, i declaracions de l'alta de l'IAE; còpia de les declaracions de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre el patrimoni corresponents als exercicis 2002 i 2003; acreditació documental que la recurrent portava la comptabilitat d'acord amb el què estableix el Codi de Comerç; acreditació que l'activitat immobiliària d'arrendament o compravenda d'immobles es desenvolupava en un local destinat exclusivament a dur a terme la gestió de la societat, i que per a l'ordenació d'aquesta activitat s'utilitzava, com a mínim, una persona empleada amb contracte laboral i a jornada completa, així com qualsevol altre document acreditatiu de la procedència del benefici fiscal sol·licitat que es considerés oportú.

Com a resposta a aquest requeriment es van aportar còpies dels documents següents: targeta d'identificació fiscal de D, SL; declaració censal model 036/037 del Sr. B., amb data de 30 de juny de 2004, on s'indica com a activitat a desenvolupar el lloguer de locals industrials i altres, i on figura com epígraf el 861.2 i com a lloc de realització de l'activitat la c/ ..., ...; declaració de l'impost sobre la renda de les persones físiques

corresponent a l'exercici 2004, però no les dels exercicis 2002 i 2003; contracte de treball indefinit a temps complet formalitzat entre el recurrent i la senyora F.Q.V. el dia 1 de juliol de 2004; nòmines i cotitzacions a la Seguretat Social satisfetes per l'activitat laboral de la senyora Q.V.; comunicació a l'Agència Estatal de l'Administració Tributària de l'opció pel règim especial de fusions, escissions, aportació d'actius i canvi de valors; i llistat de comptes corrents i llistat general de diaris del període, balanç de sumes i saldos, llistats registres d'IVA suportat i IVA repercutit, i compte d'explotació, tots sense legalitzar.

Arrel del recurs interposat es va requerir al senyor B., mitjançant escrits de 3 d'octubre i 28 de novembre de 2008, per a què aportés la documentació següent: contracte de lloguer o, en el seu cas, títol acreditatiu de que el recurrent desenvolupava l'activitat immobiliària d'arrendament d'immobles en un local exclusivament destinat a dur a terme la gestió d'aquesta activitat; còpia de les declaracions de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre el patrimoni corresponents als exercicis 2002 i 2003; còpia dels contractes de lloguer formalitzats pel Sr. B. amb anterioritat a l'aportació de la finca de l'entitat D, SL, i documentació acreditativa de que D, SL, va procedir a donar d'alta a la Seguretat Social i a contractar a jornada completa, per a l'ordenació de la seva activitat, a l'empleat que tingués contractat el Sr. B. o, en el seu cas, a l'empleat que la societat hagués contractat a tal efecte.

Com a resposta a aquests requeriments, el senyor B. va aportar les còpies del contacte d'arrendament del pis primer primera de la finca del c/ ..., ..., de data 1 d'agost de 2004; de la comunicació de 3 de febrer de 2005 d'obertura d'un local per al desenvolupament per part de D, SL de l'activitat de lloguer de locals; de l'escrit d'1 de gener de 2005, dirigit a la senyora Q.V. en el què es comunica que queda integrada a l'empresa D, SL, on se li reconeixen tots els drets adquirits, inclosa l'antiguitat, derivats del fet d'haver estat contractada a temps complet, des de l'1 de juliol de 2004, pel senyor B.; de les nòmines satisfetes a la senyora Q.V. pel senyor B. des de juliol a desembre de 2004 i acreditació dels corresponents pagaments a la Seguretat Social; de la nòmina de gener de 2005 satisfeta per D, SL a la senyora Q.V. i acreditació dels pagaments a la Seguretat Social relatius als mesos de gener i febrer de 2005; i de les declaracions de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de l'impost sobre el patrimoni de l'exercici 2003, però no les relatives al període de 2002.

4.- El recurrent ha interposat recurs contenciós administratiu davant del Jutjat Contenciós Administratiu núm. 3 de Barcelona.

## **FONAMENTS DE DRET**

Primer- La qüestió de fons a dilucidar per resoldre el present recurs consisteix en determinar si a l'aportació a la societat D, SL de l'immoble del c/ ..., ... (c/ ..., ...) li és d'aplicació la previsió establerta a l'article 3.3 de l'Ordenança fiscal núm. 1.3, reguladora de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana a l'exercici 2004, en relació amb la disposició addicional segona.3 del Reial Decret Legislatiu 4/2004, de 5 de març, pel que s'aprova el text refós de la Llei de l'impost sobre societats.. D'acord amb aquesta última, "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 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 artículo 94 de esta Ley cuando no se hallen integrados en una rama de actividad (...)".

Segon- No obstant, abans d'entrar en l'anàlisi d'aquesta qüestió, aquest Consell ha de pronunciar-se sobre les al·legacions efectuades pel recurrent en el sentit en què s'hauria produït la infracció de l'article 62 de la Llei 30/1992 per haver prescindit total i absolutament del procediment legal establert, així com indefensió per infracció de l'article 105.c) de la Constitució en relació amb l'article 84 de la Llei 30/1992 a l'haver-se obviat el dret d'audiència de l'interessat.

Davant d'aquestes al·legacions, cal destacar, en primer lloc, que el recurrent no va a aportar, juntament amb la seva sol·licitud de no subjecció a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, cap document acreditatiu de la concurrència de la no subjecció sol·licitada, incomplint així el que disposa l'article 105.1 de la Llei 58/2003, General Tributaria, de conformitat amb el que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo".

La falta d'acreditació de la concurrència de la no subjecció va determinar que la Inspecció d'Hisenda Municipal, en l'exercici de les facultats de comprovació i inspecció que té atribuïdes, requerís al Sr. B., mitjançant notificació de data 6 de juny de 2007, que aportés la documentació acreditativa de l'operació realitzada, i al no haver-se aportat aquesta documentació dins del termini establert, es va formular proposta de liquidació, atorgant-se un termini de 10 dies hàbils per a formular al·legacions. Com a

conseqüència d'això, el Sr. B. va aportar la documentació relativa a la no subjecció sol·licitada i, en el seu ulterior recurs contra la resolució del gerent de l'Institut Municipal d'Hisenda desestimària de la seva sol·licitud de no subjecció, formula les al·legacions que considera oportunes.

Cal, per tant, concloure que no ha existit la indefensió al·legada ni s'ha produït cap vici del procediment determinant de la seva nul·litat, ja que el recurrent ha tingut la possibilitat de formular les al·legacions que ha considerat convenients i de presentar, tant en el marc de les actuacions d'inspecció com en les de gestió de l'impost, la documentació que ha estimat oportuna a fi d'acreditar la concurrència de la no subjecció.

Per altra banda, tampoc s'ha produït cap contradicció entre l'actuació de la Inspecció i els termes de la resolució impugnada, desestimària de la petició de no subjecció, atès que no consta l'existència de cap escrit de la Inspecció en que aquesta manifesti que ha quedat acreditada la no subjecció que se sol·licita.

Tercer.- Dit això, cal entrar en l'anàlisi de la qüestió de fons. En aquest sentit, l'article 94 del Reial Decret Legislatiu 4/2004 preveu que el règim especial de les fusions, escissions, aportacions d'actius u canvi de valors del capítol VIII del títol VII s'aplicarà a les aportacions no dineràries, entre les que interessin, als nostres efectes, "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". L'aplicació d'aquest règim especial requereix, segons disposa l'article 96 d'aquest text legal, que "se opte por él de acuerdo con las siguiente reglas: // (...) b) En las aportaciones no dinerarias la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en el correspondiente acuerdo social o, en su defecto, en la escritura pública en que se documente el oportuno acto o contrato. // (...) En cualquier caso, la opción deberá comunicarse al Ministerio de Economía y Hacienda en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen. // 2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. 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."

En conseqüència, per a resoldre adequadament la qüestió plantejada haurien d'examinar-se en principi els següents extrems: si l'aportació efectuada pel Sr. B. a D,

SL ho va ser del ram d'activitat; si el Sr. B. era un contribuent per l'impost sobre la renda de les persones físiques que portava la seva comptabilitat d'acord amb el què estipula el Codi de Comerç; i si l'operació efectuada, consistien en aquesta aportació, va respondre a "motius econòmics vàlids". Extrems que, d'acord amb la normativa aplicable, han de concorre de manera acumulativa, de manera que la no concurrència de només un d'ells determina la impossibilitat d'estimar la no subjecció.

Quart.- Centrant-nos en el requisit de si es portava la comptabilitat d'acord amb el què estipula el Codi de Comerç, hem de partir del fet que la finalitat d'aquest règim especial no és la d'estimular aportacions d'actius si no la de facilitar la reestructuració empresarial. A això cal afegir que al fet d'exigir que quan qui aporta sigui un contribuent de l'impost sobre la renda de les persones físiques aquest porti la seva comptabilitat d'acord amb el què estipula el Codi de Comerç, en realitat el que s'està exigint és que es tracti d'un empresari. I si el fet de portar la comptabilitat d'acord amb la normativa del Codi de Comerç és expressiva del caràcter empresarial de l'activitat desenvolupada per la persona física aportant, haurem d'atenir-nos a l'obligació prevista a l'article 27 del Codi de Comerç, de legalització dels llibres que obligatòriament han de portar els empresaris. En aquest sentit, l'article 25.1 del Codi de Comerç estableix que "todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario". I pel que fa a l'obligació de legalització dels llibres que necessàriament han de portar els empresaris, l'article 27 del Codi de Comerç disposa que: "1. Los empresarios presentarán los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviere el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro (...) // 2. Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadradas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio (...)"

Doncs bé, al cas plantejat, tal i com es recull en els antecedents de fet, el Sr. B., davant del requeriment de la Inspecció de que presentés l'acreditació documental de portar la comptabilitat d'acord amb el què estipula el Codi de Comerç, va aportar còpies

del llistat de comptes corrents i del llistat general de diaris del període 2004; del balanç de sumes i saldos del mateix període; dels llistats registres d'IVA suportat i IVA repercutit del període d'1 de juliol a 31 de desembre de 2004; i del compte d'explotació del període 2004; tots ells sense legalitzar. En conseqüència, i en virtut de les previsions dels articles 25 i 27 del Codi de Comerç, en relació amb l'article 94.2 del Reial Decret Legislatiu 4/2004, no es pot entendre que el recurrent portés la comptabilitat d'acord amb el Codi de Comerç.

La falta de concurrència d'aquest requisit fa innecessari pronunciar-se sobre si l'aportació efectuada va ser-ho del ram d'activitat i sobre si aquesta operació va respondre a "motius econòmics vàlids".

Per tot això,

**ES PROPOSA**

DESESTIMAR el recurs interposat.