

Consell Tributari  
Expedient: 679/1

El Consell Tributari, reunit en sessió de 8 de maig de 2002, coneixent del recurs presentat pel senyor A.S.O., i estudiada la proposta elaborada pel ponent designat a l'efecte, ha adoptat el següent acord:

### **ANTECEDENTS DE FET**

1.- En escrit presentat el 18 de maig de 2001, el recurrent, senyor A.S.O., impugna la liquidació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana girada per l'Institut Municipal d'Hisenda en relació a l'aportació de la finca situada a la Gran Via ..., nº ..., PB, efectuada el 30 de desembre de 1997 a la societat "O., SL" a conseqüència d'un augment de capital de l'esmentada societat.

2.- La societat "O., SL" fou constituïda el 26 de març de 1993 pel recurrent i la seva dona, J.A.M.

3.- En el full registral corresponent a la finca referida consta inscrit el domini d'aquesta a favor de la societat "O., SL" com a resultat de l'aportació realitzada.

4.- En el recurs l'interessat al·lega que la societat "O., SL" és una "societat conjugal", que no ha existit transmissió onerosa i que la finca continua sent propietat seva, de tot el qual conclou que l'aportació efectuada el 30 de desembre de 1997 està exempta de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, en virtut de l'article 3 de l'Ordenança fiscal nº 1.3 (concordant amb l'article 106 de la Llei 39/1988).

5.- Amb data 29 d'octubre de 2001 el recurrent presenta un escrit d'ampliació de l'anterior recurs al·legant que la transmissió realitzada constitueix una aportació no dinerària de branca d'activitat, la qual, en virtut de l'apartat 3 de la disposició addicional vuitena de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats, conforme a la redacció que li donà l'article 4. 16.ª de la Llei 66/1997, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, no merita l'esmentat tribut.

## FONAMENTS DE DRET

Primer.- Existeix una contradicció essencial i palesa entre les al·legacions que formula el recurrent en el recurs i les que planteja en l'escrit d'ampliació. En el primer nega l'existència de transmissió onerosa, tot argumentat que es tracta d'una aportació a una "societat limitada de cònjuges", la qual cosa, al seu entendre, comporta la necessitat de ser-li reconeguda l'exempció de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana conforme a l'article 3 de l'Ordenança fiscal nº 1.3. En el mateix escrit, però, afegeix que no hi ha hagut ni tant sols transmissió, perquè la finca continua sent de la seva propietat -el que implicaria la inexistència de fet imposable.

Ara bé, "O., SL" és una societat mercantil amb personalitat jurídica distinta de la dels socis, i encara que els dos únics socis siguin cònjuges, aquest fet no permet qualificar-la de "societat conjugal" en el sentit de l'article 3 indicat. L'aportació d'un immoble com a conseqüència de l'ampliació de capital d'una societat de responsabilitat limitada es suposa sempre aportació realitzada a títol de propietat (vid. article 18.2 LSRL de 1995), i així inequívocament consta en aquest cas en el Registre de la Propietat on la referida finca apareix inscrita a nom de la societat. De manera que no és possible trobar espai en l'article 3 de l'Ordenança fiscal nº 1.3 per encabir-hi l'exempció sol·licitada. Això bastaria, doncs, per desestimar el recurs.

No obstant això, en l'anomenat escrit d'ampliació, el recurrent canvia radicalment la seva argumentació. Reconeix que hi ha transmissió -de manera que, hauríem de concloure, no procedeix sol·licitar l'exempció-. Tanmateix, al·lega ara que, atès d'una banda el fet que el recurrent és subjecte que porta llur comptabilitat conforme al Codi de Comerç -cosa que en cap moment demostra- i, d'altra, el caràcter d'aportació de branca d'activitat de l'operació realitzada, aquesta transmissió no merita l'impost a causa de l'apartat 3 de la disposició addicional vuitena de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats, conforme a la redacció que li donà l'article 4.16a. de la Llei 66/1997, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social.

Segon.- Si deixem apart la contradicció indicada podem entrar en la consideració del segon argument. El punt central d'aquest recurs consisteix aleshores en esbrinar si la transmissió de l'immoble de referència, efectuada el 30 de desembre de 1997 en favor de la societat "O., SL", és com al·lega el recurrent en el seu segon escrit, una transmissió produïda com a conseqüència d'una aportació no dinerària de branca

d'activitat, i per tant, en virtut de la disposició addicional vuitena, apartat 3 de la Llei 43/1995, de l'impost de societats, és una transmissió que no merita l'impost sobre l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana, o per contra, es tracta d'una mera aportació no dinerària, la qual, a causa de la mateixa disposició addicional, meritaria efectivament aquest impost.

Abans, però, de resoldre aquesta qüestió és necessari determinar si la normativa vigent en el moment de produir-se la transmissió que integra el fet imposable -30 de desembre de 1997- permetia distingir, als efectes de la meritació o no de l'impost, entre aportacions no dineràries de branca d'activitat i meres aportacions no dineràries. Doncs és clar que si acceptéssim la interpretació del règim tributari vigent l'any 1997 segons la qual qualsevol mena d'aportacions socials realitzades per contribuents de l'IRPF meritaven l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana, no tindria sentit ocupar-nos, com hem dit, d'esbrinar quina és la mena d'aportació realitzada en el cas present. A aquesta qüestió prèvia dedicarem, per tant, el fonament següent.

Tercer.- Des del període impositiu iniciat l'1 de gener de 1998 sembla clar que els increments de valor dels terrenys posats de manifest en el moment en què un contribuent de l'IRPF els aporta al capital d'una societat només meritaven l'impost si "[...] no se hallan integrados en una rama de actividad" (disposició addicional 8, apartat 3 de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats, conforme a la redacció que li donà l'article 4. 16.<sup>a</sup> de la Llei 66/1997, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social).

Aquest tracte diferenciat entre el dos gèneres d'aportacions és consistent amb la disciplina fiscal de les anomenades "modificacions estructurals" existent a Espanya des de 1991. Com és ben sabut, la Llei 29/1991, de 16 de desembre, d'adequació de determinats conceptes impositius a les directives i reglaments de les Comunitats Europees, establí un règim tributari per a les fusions, escissions, aportacions no dineràries de branques d'activitat i bescanvi de valors que, guiat pel principi de neutralitat, estava integrat per un conjunt de tècniques destinades exclusivament a diferir la càrrega tributària generada per qualsevol de les esmentades operacions. En relació a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana la neutralitat exigia únicament ignorar -a efectes d'aquest impost- la plusvàlua emergent amb les transmissions efectuades en el marc de les esmentades "modificacions estructurals", tot posposant la meritació de l'impost a les eventuais transmissions ulteriors que es pugessin produir (art. 15.1.II de la Llei 29/1991 citada). A més, tot

aquest règim tributari es decidí aplicar-l'ho, no només a les operacions en les quals hi estiguessin involucrades societats mercantils, sinó també a les aportacions no dineràries de branques d'activitat efectuades per empresaris individuals. La disposició addicional segona de la Llei 29/1991 deia: "También serán de aplicación las disposiciones establecidas en el Título primero de la presente Ley a las aportaciones a sociedades de unidades económicas autónomas realizadas por empresarios individuales, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio".

De tot això es deduïa "a sensu contrario" que les transmissions de terrenys efectuades tant per empresaris socials com per empresaris individuals que no es produïssin en el marc d'una modificació estructural (que no estiguessin integrades en la branca d'activitat aportada), sí meritaven en canvi el corresponent impost.

Tanmateix, la posterior Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats introduí una lleugera variació, de la qual se n'ha fet ressò la doctrina i la jurisprudència. No obstant mantenir el mateix règim tributari per a les modificacions estructurals fixades per la referida Llei 29/1991, la regulació de l'impost de societats feu explícita a l'art. 108 la possibilitat de sotmetre al mateix tracte fiscal d'aquestes modificacions les meres aportacions no dineràries en relació, és clar, a l'impost de societats, però en cap cas en relació a l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana. La disposició addicional vuitena de la Llei 43/1995 establí en la seva redacció original de manera inequívoca 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 el capítulo VIII de Título VIII de la presente Ley, con excepción de las previstas en el artículo 108". Però l'article 108 no contemplava només el cas general de les meres aportacions no dineràries, sinó també, en el seu apartat segon, el cas de "las aportaciones de ramas de actividad, y [...] las aportaciones de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales en las que concurren los requisitos previstos en el apartado anterior, efectuadas por personas físicas, siempre que lleven su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio".

En la literalitat dels seus termes semblava doncs possible interpretar que a partir de 1996, la no meritació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana quedava reservada als supòsits de modificacions estructurals en què l'aportant fos una societat mercantil, però en cap cas als corresponents a meres aportacions realitzades per aquestes i a les aportacions, fossin del gènere que fossin, efectuades per empresaris individuals. (En la resolució de l'expedient 457/00, aquest

Consell Tributari és pronunciat sobre la meritació de l'impost en un cas similar per considerar que l'aportació d'una finca a una societat de responsabilitat limitada realitzada per la persona física propietària no estava compresa dins l'àmbit de les excepcions previstes per a les modificacions estructurals. Literalment es va dir: "Es de ressaltar que en todo el régimen fiscal de fusiones y uniones de empresas establecido en la Ley 43/1995 sólo se hace referencia a las aportaciones por parte de sociedades o entidades, es decir, personas jurídicas, sin que en ningún caso se mencionen las aportaciones no dinerarias efectuadas por personas físicas, que no cabe entender incluidas en el ámbito de tal regulación, por lo que la misma no es de aplicación en el caso presente, ya que no se trata de ninguna fusión o aportación de entidades o sociedades, sino de la aportación a una sociedad de una finca que pertenecía al patrimonio particular de una persona física.").

L'article 4.16.a de la Llei 66/1997, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social esvaeix completament aquesta possibilitat interpretativa, tot modificant l'apartat 3 de la disposició addicional 8, de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats, com hem avançat, fixant la no meritació de l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana només pels casos de transmissions de terrenys realitzades per contribuents de l'IRPF que constituïssin aportacions no dineràries de branques d'activitat.

Hi ha raons de pes per sostenir (STSJCat. de 18 de febrer de 2000) que durant el període que va des de la Llei 43/1995 (1 de gener de 1996) fins a l'entrada en vigor de la Llei 66/1997 (1 de gener de 1998), malgrat la literalitat dels termes de la primera, seria admissible també la diferència de règims tributaris en funció dels tipus d'aportacions realitzades. Aquest però no és el moment per exposar-les. És suficient reconèixer aquesta possibilitat perquè resulti pertinent adreçar-nos ja a la qüestió central indicada sobre el caràcter de l'aportació de l'immoble efectuada pel recurrent com a desemborsament de l'augment de capital de "O., SL" en data 30 de desembre de 1997.

Quart.- La qualificació d'aquesta operació com a aportació no dinerària de branca d'activitat conduiria a admetre –tot suposant que el règim tributari ara vigent, com hem dit, fos aplicable també als fets imposables produïts l'any 1997- que la transmissió de l'immoble no merités l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana. Ara bé, aquesta qualificació és difícil d'admetre. Aportar una branca d'activitat és aportar un conjunt d'elements patrimonials que des del punt de vista de llur organització constitueix una unitat econòmica autònoma, determinant d'una explotació productiva, és a dir, un conjunt susceptible de funcionar pels seus propis medis (vid.

article 97.4 de la Llei 43/1995, de 27 de desembre, de l'impost de societats i, amb independència de quin sigui el beneficiari de les accions o participacions corresponents, l'article 253 LSA de 1989 i la remissió a aquest que fa l'article 94 LSRL de 1995). Un sol immoble no pot constituir una branca d'activitat. Pot integrar-la, és obvi, però per ell mateix no ho és. Entendre el contrari seria tant com admetre que qualsevol aportació social que tingués per objecte un immoble, realitzada per un contribuent de l'IRPF no meritaria l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana. I perquè aquest règim excepcional fos possible es requeriria un previsió legal específica que ho establís.

Cal destacar a més que la STSJ de 18 de gener de 2000, que cita el recurrent per fonamentar les al·legacions que formula en el escrit d'ampliació, no és aplicable a aquest cas. En aquesta sentència es recullen alguns dels arguments que permetrien sostenir que durant el període comprés entre l'1 de gener de 1996 i l'1 de gener de 1998 l'aportació social de terrenys integrants d'una aportació no dinerària de branca d'activitat efectuada per un contribuent de l'IRPF no meritarien, com no meriten ara, l'impost sobre l'increment de valor dels terrenys de naturalesa urbana. Interpretació que, com ja hem dit, pot ser acceptable. Però en cap moment aquesta sentència entra a analitzar allò que seria rellevant en el cas present, és a dir, si l'aportació realitzada pot ser conceptuada com una mera aportació no dinerària, la qual, de ser-ho, meritaria efectivament l'impost. La STSJ de 18 de gener de 2000 es limita a advertir al respecte que "no ha sido cuestionada la acreditación en el expediente administrativo de la cualidad de empresa o rama de actividad respecto de los terrenos aportados" (FJ 1º).

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

### **ES PROPOSA**

DESESTIMAR el recurs interposat, i CONFIRMAR la liquidació impugnada.