

Núm. de Protocol: 2000075/2018  
Núm. de Rotlle: TSJA-0000015/2019

## SENTÈNCIA 98-2019

### PARTS:

**Apel·lant: GOVERN D'ANDORRA**

Representant: Sra. IOS

Advocada: Sra. MBV

**Apel·lat: PC SL**

Representant: Sra. ECC

Advocada: Sra. MTF

### COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

**President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**

**Magistrats: Sr. Bernard PLAGNET**

**Sra. Elsa PUIG MUÑOZ**

Andorra la Vella, vint-i-quatre d'octubre de dos mil dinou.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número **2000075/2018**.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent el magistrat **Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**, el qual expressa el parer del Tribunal.

## ANTECEDENTS DE FET

1.- La societat PC, SL va interposar demanda contra el GOVERN, en què impugnava la resolució de la Comissió Tècnica Tributària de 9 de juliol de 2018, que va desestimar el recurs interposat contra la resolució de la Direcció General del Departament de Tributs i Fronteres de 12 de març del mateix any, per mitjà de la qual es va modificar la liquidació derivada d'un procediment d'inspecció tributària, i es va determinar un deute tributari de 56.683,62 €, respecte de l'impost sobre societats i els exercicis 2013, 2014 i 2015.

La sentència de 14 de desembre de 2018 de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles ha estimat la demanda, anul·lant les resolucions impugnades, i ha declarat que el valor d'adquisició que s'ha de tenir en compte als efectes de la disposició transitòria 2<sup>a</sup> de la Llei 95/2010 és el de 119.659.300 €.

2.- La representació del Govern ha interposat recurs d'apel·lació contra l'esmentada sentència de la Batllia, el qual es fonamenta, en síntesi, en les següents al·legacions:

a) La valoració dels béns immobles aportats a la societat agent no pot ser la que es va fer constar en l'escriptura notarial d'ampliació del capital social i aportació d'aquells béns, atès que els mateixos estaven en funcionament prèviament a la referida ampliació i també abans de l'entrada en vigor de l'impost sobre societats, tractant-se a més d'una transmissió entre persones vinculades.

b) La societat agent ha començat a amortitzar a partir de la data de l'aportació dels immobles, quan la disposició transitòria 2<sup>a</sup> de la Llei 95/2010 no es refereix al valor de mercat, sinó al cost d'adquisició, segons el criteri comptable, de manera que cal tenir en compte l'amortització ja realitzada a partir de la data de posada en funcionament de l'element i fins a l'entrada en vigor de la llei.

c) A manca de dades aportades per l'obligat tributari, l'Administració ha recorregut al sistema d'estimació indirecta, d'acord amb l'article 43 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

3.- La representació de l'entitat agent s'ha oposat al recurs i ha sol·licitat que es confirmi íntegrament la sentència apel·lada, en base a les següents argumentacions:

a) S'ha produït la caducitat del procediment, ja que han transcorregut més de dotze mesos entre l'inici de les actuacions i la data en què es va dictar la resolució impugnada.

b) Els actes recorreguts no estan degudament motivats, ja que el Govern ha canviat successivament els criteris que ha anat utilitzant per arribar a la decisió final.

c) Quant al fons, el valor d'adquisició dels immobles es correspon amb el que consta a l'escriptura pública, ja que es tracta d'una nova adquisició, desvinculada dels anteriors propietaris. L'article 56 de la Llei de l'impost sobre societats especifica que el valor dels immobles adquirits abans de la seva entrada en vigor és el consignat en el títol d'adquisició.

d) A diferència del que succeeix en la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques, a la Llei de l'impost sobre societats no existeixen regles sobre l'amortització dels béns adquirits abans de la seva entrada en vigor, que permeti tenir en compte els períodes amortitzats quan eren propietat dels anteriors titulars.

**4.-** En l'acte de la vista oral, les parts van exposar les consideracions que van considerar més adients a la defensa de llurs interessos.

## FONAMENTS DE DRET

**Primer.-** La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia és competent per a conèixer del present recurs, segons l'article 39.3 de la Llei Qualificada de la Justícia.

**Segon.-** La qüestió debatuda en aquest procés versa sobre la interpretació que cal donar a la disposició transitòria 2<sup>a</sup> de la Llei 95/2010, de 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

En concret, es discuteix la forma en què l'entitat agent ha deduït les amortitzacions dels immobles que es van aportar a la societat en ocasió d'una ampliació de capital efectuada abans de l'entrada en vigor de la referida Llei de l'impost sobre societats.

L'agent considera que s'ha de tenir en compte el valor d'adquisició determinat a l'escriptura pública, que es correspon amb el preu de mercat dels immobles aportats a la societat, i que, a partir d'aquell moment, es poden aplicar les amortitzacions que corresponguin, ja que la societat té una personalitat jurídica diferent de les persones que van aportar els béns. Pel contrari, l'Administració aplica el valor comptable que resulta d'aplicar les amortitzacions pertinents a partir de la posada en funcionament dels béns que van ser posteriorment aportats a la societat agent.

**Tercer.-** Procedeix examinar en primer lloc les al·legacions que oposa la part apel·lada, relatives a la caducitat del procediment i a la manca de motivació dels actes impugnats, ja que l'estimació de les mateixes impediria examinar el fons de la qüestió litigiosa.

Pel que fa a la caducitat del procediment, la part agent i avui apel·lada argumenta que han transcorregut més de dotze mesos des del moment en què es va iniciar el procediment de comprovació de les declaracions relatives a l'impost sobre societats i als exercicis 2013 a 2015, que es va comunicar el 7 de juliol de 2016, i fins a la notificació de la resolució impugnada del Departament de Tributs i Fronteres, el 13 de març de 2018.

Sobre aquest punt, s'han de confirmar les conclusions a què arriba la sentència apel·lada, ja que s'han seguit en aquest cas dos procediments diferents, cadascun dels quals té fixada per llei una durada màxima diferent. Per una part, el procediment de comprovació de gestió, regulat a l'article 87 de la Llei de bases de l'ordenament tributari i, en segon lloc, el procediment d'inspecció, que regulen els articles 88 i següents de la mateixa llei. El fet de que es tracta de dos procediments diferents resulta no tan sols de la regulació separada de cadascun d'ells, sinó també de la previsió legal (article 87.7 de la Llei de bases de l'ordenament tributari) segons la qual el procediment de comprovació de gestió finalitza, entre d'altres supòsits, amb l'inici d'un procediment d'inspecció, cosa que posa de relleu que es tracta de dues realitats diferents, i no d'un procediment únic.

Pel que fa al procediment d'inspecció, que és el que va finalitzar amb les resolucions impugnades, té una durada màxima de dotze mesos, comptats des de la comunicació de l'inici de les actuacions, segons l'article 93.1 de la pròpia Llei de bases. En aquest supòsit, aquesta comunicació va tenir lloc el 13 de març de 2017 i la resolució final va ser dictada el 12 de març de 2018 i notificada el dia següent, de manera que no es va superar l'esmentat termini màxim de dotze mesos.

En conseqüència, procedeix desestimar les al·legacions relatives a la caducitat del procediment.

**Quart.-** Respecte de la motivació de les resolucions impugnades, l'examen de les mateixes posa en evidència que contenen una exposició àmplia dels motius que les fonamenten, de manera que no es pot considerar en cap cas que s'hagi vulnerat el que disposa l'article 70 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

Dins d'aquest mateix apartat, la part agent al·lega que l'Administració ha anat canviant els criteris tinguts en compte en les actuacions successives, i ha modificat les quantitats que s'havien de satisfer. Ara bé, no es pot oblidar que aquestes variacions han respost a les diverses al·legacions de l'obligat tributari i, en definitiva, han vingut a suposar una notable disminució dels

importos que l'entitat agent havia d'abonar, de manera que això no li ha suposat cap perjudici, ni tampoc cap indefensió, ja que s'han acollit, encara que de forma parcial, les argumentacions formulades per la part apel·lada.

No existeix, doncs, cap motiu determinant de la invalidesa dels actes impugnats per l'adduïda manca de motivació.

**Cinquè.-** Quant al fons de la qüestió litigiosa, aquesta depèn de la interpretació de la disposició transitòria 2<sup>a</sup> de la Llei 95/2010, de 29 de desembre, que regula el valor de l'immobilitzat tangible, intangible i de les inversions immobiliàries en funcionament amb caràcter previ a l'aplicació efectiva de la Llei.

Aquest precepte pretén evitar que es prescindeixi de les amortitzacions ja realitzades abans de la vigència de l'impost sobre societats, com es desprèn de forma inequívoca del primer paràgraf de la referida disposició transitòria, segons el qual els elements de l'actiu a què es refereix el precepte, incloent les inversions immobiliàries en funcionament, només es poden amortitzar sobre la base del valor que tinguessin en aquella data, llevat que comptablement ja s'haguessin amortitzat completament. Aquesta previsió condueix a considerar aplicable el valor comptable obtingut després de deduir les amortitzacions corresponents al període anterior a l'entrada en vigor de l'impost.

En el mateix sentit, el paràgraf 2<sup>n</sup> de la mateixa disposició transitòria determina clarament que el valor dels béns s'obté deduït del valor d'adquisició l'amortització lineal que correspongui als anys transcorreguts entre la posada en funcionament de l'element i la data de producció d'efectes de la Llei. Com es pot veure, la dada essencial que cal tenir en compte és el moment de posada en funcionament de l'element, a partir del qual s'han pogut aplicar les amortitzacions corresponents.

Contra el que sosté la part apel·lada, s'ha de considerar que la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques conté una regulació anàloga, ja que la seva disposició addicional 2<sup>a</sup> també preveu que el valor dels béns immobles afectats a una activitat econòmica, que s'hagin adquirit abans de l'entrada en vigor de la Llei, es determinarà deduït del cost d'adquisició o del valor de mercat l'amortització lineal que correspongui als anys transcorreguts entre la posada en funcionament de l'element i la data d'aplicació de la Llei.

A més, en els dos casos, s'imposa al contribuent la càrrega de provar fefaentment la data de posada en funcionament d'aquests elements, el preu o cost d'adquisició i les amortitzacions o correccions valoratives realitzades comptablement abans de l'aplicació de la Llei, previsió que també condueix a la conclusió de que s'ha de tenir en compte el valor comptable de l'immoble. Si no s'acrediten convenientment aquests aspectes, no s'admet l'amortització d'aquests elements amb posterioritat a l'entrada en vigor de la Llei.

**Sisè.-** En el cas que ara s'examina, les resolucions administratives impugnades han aplicat correctament la referida disposició transitòria 2ª de la Llei de l'impost sobre societats. En efecte, en els termes d'aquest precepte, els béns immobles que van ser aportats a la societat agent ja es trobaven "en funcionament" en aquell moment, de manera que l'amortització no podia iniciar-se quan es va fer l'aportació, sinó que calia deduir l'amortització lineal corresponent als anys transcorreguts entre la posada en funcionament de l'element i la data de producció d'efectes de la llei. En conseqüència, el valor comptable que ha aplicat l'Administració, establert pel sistema d'estimació indirecta i que, en realitat, no es discuteix quant al seu import en aquesta alçada, resulta ajustat a dret.

La sentència apel·lada ha atès especialment al contingut dels articles 15.2 i 56 de la Llei de l'impost sobre societats, però aquests preceptes generals no poden prevaler en supòsits com el present sobre la norma específica que conté la disposició transitòria 2ª del mateix text legal.

Tampoc els arguments de la part apel·lada poden desvirtuar les anteriors conclusions. D'una banda, perquè el valor comprovat per l'Administració als efectes de la transmissió patrimonial no predetermina l'aplicació de les previsions concretes sobre l'aplicació de les amortitzacions que conté la Llei de l'impost sobre societats, de manera que no es pot parlar d'una vulneració del principi de respecte als actes propis. En segon lloc, cal tenir en compte que, encara que la societat a la qual s'han aportat els béns tingui òbviament una personalitat jurídica diferent de la dels transmissors, això no impedeix que s'hagi de tenir en compte el valor comptable dels immobles, als efectes d'aplicar les amortitzacions corresponents, ja que els béns es trobaven en tot cas "en funcionament" quan es va fer l'ampliació de capital de la societat i l'aportació d'aquells immobles. A més, com diu l'Administració, no es pot negar que es tracta de persones vinculades, ja que la pròpia part apel·lada argumenta que la finalitat de l'operació era la de reorganitzar el patrimoni familiar.

En conseqüència, procedeix estimar el recurs d'apel·lació que interposa el Govern i, en conseqüència, desestimar la demanda inicial del procés que va interposar la part agent.

**Setè.-** No s'aprecia una especial temeritat ni mala fe que justifiqui la imposició de les costes causades en ambdues instàncies.

## DECISIÓ

En atenció a tot el que s'ha exposat, el Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, en nom del poble andorrà, decideix:

**Primer.-** Estimar el recurs d'apel·lació que interposa el Govern contra la sentència dictada el 14 de desembre de 2018 per la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles, la qual es revoca i deixa sense efecte.

**Segon.-** Desestimar la demanda interposada per l'entitat PC, SL i en conseqüència, declarar que la resolució impugnada de la Comissió Tècnica Tributària de 9 de juliol de 2018 és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

**Tercer.-** No efectuar un especial pronunciament sobre les costes causades en ambdues instàncies.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

Manem que una vegada s'hagi complert el que disposa l'article 76 de la Llei de la Jurisdicció Administrativa i Fiscal es lliurin els autes originals amb la certificació d'aquesta sentència al Tribunal de Batlles, Secció Administrativa del qual procedien, i que s'arxivin les actuacions del Tribunal.

Així, per aquesta nostra sentència, definitivament jutjant, ho manem i signem.