

Núm. de Protocol: 2000052/2018
Núm. de Rotlle: TSJA-0000060/2019

SENTÈNCIA 2-2020

PARTS:

Apel·lant: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. IOM

Advocada: Sra. MBV

Apel·lat: Sr. AMP

Representant: Sr. JFC

Advocat: Sr. XJR

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

President: M. I. Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrats: M. I. Sr. Bernard PLAGNET

M. I. Sra. Elsa PUIG MUÑOZ

Andorra la Vella, vint-i-ú de febrer de dos mil vint.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número **2000052/2018**.

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 representació del Sr. AMP va interposar demanda contra el GOVERN, en què impugnava la resolució de 27 d'abril de 2018 de la Comissió Tècnica Tributària, mitjançant la qual es va revocar una anterior resolució de 16 de gener de 2018 i, en el seu lloc, es va formular una nova liquidació per l'impost sobre la renda de les d'activitats econòmiques, corresponent als exercicis 2012, 2013 i 2014. Aquesta nova liquidació comportava l'estimació parcial del recurs interposat per l'agent davant de la Comissió Tècnica Tributària el 13 d'octubre de 2017.

La sentència de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles ha estimat la demanda i ha declarat la nul·litat de ple dret de la resolució impugnada, en considerar que havia estat dictada per un òrgan manifestament incompetent.

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

a) La Comissió Tècnica Tributària és la competent per adoptar la resolució recorreguda, ja que es tractava de revocar un acte de la mateixa Comissió, i, en aquest sentit, la sentència no ha tingut en compte el contingut de l'article 23 del Reglament de revisió en via administrativa dels actes d'aplicació dels tributs.

b) Sobre el fons, no era aplicable en aquest cas l'article 15 de la Llei de l'impost sobre societats, ja que aquesta disposició només regeix per als períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2012 i els béns van ser adquirits *mortis causa* pel Sr. AMP amb anterioritat a aquesta data. En conseqüència, no corresponia valorar els béns segons el valor normal de mercat, sinó que calia aplicar les disposicions del Pla general de comptabilitat, segons el qual s'havia d'atendre al preu d'adquisició menys l'amortització acumulada.

c) Atès que l'interessat no va acreditar el preu d'adquisició, era necessari recórrer al sistema d'estimació indirecta, com a mètode de substitució.

3.- La representació del Sr. AMP s'ha oposat al recurs i ha sol·licitat que es confirmi íntegrament la sentència impugnada. Com al·lega ens el seu escrit de contestació:

a) La Comissió Tècnica Tributària no s'ha limitat a revocar la seva pròpia resolució anterior, sinó que ha formulat una nova liquidació, el que corresponia al director general del Departament de Tributs i Fronteres, de manera que l'acte impugnat l'ha dictat un òrgan efectivament incompetent.

b) Resulta aplicable la Llei de l'impost sobre societats, per la remissió que en fa la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, i, en concret, la seva disposició transitòria 2^a, que regula el valor dels béns immobles en funcionament a la data d'aplicació de l'impost i remet al valor d'adquisició dels immobles.

c) En el cas de recórrer a la norma comptable, el primer apartat de la Secció 3^a del Capítol primer del Pla general de comptabilitat estableix que les subvencions, donacions i llegats es registraran pel seu valor raonable, que la pròpia normativa refereix a un valor de mercat fiable.

d) No és necessari recórrer subsidiàriament al sistema d'estimació indirecta per quantificar la base de tributació.

4.- En haver estat acordada la substitució de la vista oral pel tràmit de conclusions, les parts van presentar els escrits corresponents, en els quals van reproduir substancialment les al·legacions que anteriorment havien formulat.

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.- Com s'ha exposat en els antecedents, s'examina en aquest procés la legalitat de la resolució adoptada el 27 d'abril de 2018 per la Comissió Tècnica Tributària, que va revocar la decisió del propi òrgan del 16 de gener anterior, i va estimar parcialment el recurs que havia interposat amb anterioritat l'agent, aprovant una nova liquidació corresponent a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i als exercicis 2012, 2013 i 2014.

Tercer.- La sentència apel·lada del Tribunal de Batlles ha conclòs que la resolució impugnada és nul·la de ple dret, en haver estat dictada per un òrgan manifestament incompetent, ja que la Comissió Tècnica Tributària només té atribuïdes facultats respecte de la resolució de recursos administratius i l'elaboració d'informes sobre qüestions plantejades pel Govern i, en conseqüència, l'acord de revocació havia d'haver estat adoptat pel director general del Departament de Tributs i Fronteres.

Aquesta argumentació no pot ser compartida pels següents motius:

a) El procediment de revocació procedeix en els supòsits que regula l'article 146.1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari i comporta deixar sense efecte una resolució anteriorment adoptada per l'Administració, amb dues garanties fonamentals per al ciutadà: en primer lloc, només es poden revocar actes o resolucions que no hagin prescrit (apartat 4 de l'article 146) i, en segon, no es pot empitjorar la situació jurídica de l'obligat tributari (apartat 2).

b) El mateix article 146, en el seu apartat 5, disposa que la competència per dictar l'acte que resol aquest procediment de revocació correspon a l'òrgan que va dictar l'acte inicial, o al seu superior jeràrquic, amb informe preceptiu i vinculant de la Comissió Tècnica Tributària. En aplicació d'aquesta norma, si la resolució inicial emanava de la pròpia Comissió, la seva revocació corresponia resoldre-la a ella mateixa, com a òrgan que va dictar l'acte que es pretén revocar.

c) En el mateix sentit es pronuncia l'article 23 del Reglament de revisió en via administrativa dels actes d'aplicació dels tributs. Aquest precepte disposa expressament que *"l'acord sobre la revocació d'un recurs administratiu o d'un procediment especial de revisió l'ha d'adoptar la Comissió Tècnica Tributària"*. Es tracta precisament del supòsit que es planteja en aquest procés, en què s'ha procedit a la revocació de l'acte que resol un recurs administratiu per part de la Comissió Tècnica Tributària, de manera que la competència està atribuïda a la mateixa Comissió.

d) No es pot separar l'acte de revocació i l'aprovació d'una nova liquidació, ja que la revocació dona lloc a l'estimació parcial del recurs interposat inicialment per l'agent, i aquesta resolució resolutòria d'un recurs administratiu també està legalment atribuït a la Comissió Tècnica Tributària, segons l'article 140.a) de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

En conseqüència, procedeix revocar la sentència apel·lada, cosa que fa necessari resoldre la qüestió de fons, sense retornar prèviament les actuacions a la Batllia, atès que ja es disposa en aquest moment de tots els elements de judici necessaris per adoptar una resolució definitiva, sense més demora.

Quart.- La qüestió litigiosa consisteix en determinar la forma en què s'han de valorar els béns immobles adquirits pel Sr. AMP abans de la data d'aplicació efectiva de la Llei de l'impost sobre societats, a la qual es remet expressament en aquest punt l'article 12 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. Mentre que l'agent i avui apel·lat sosté que cal atendre al valor d'adquisició dels béns, que remet al valor de mercat, l'Administració considera aplicable el valor comptable que resulta d'aplicar

les amortitzacions corresponents a partir de la posada efectiva en funcionament dels béns que van ser adquirits per l'interessat.

Assisteix la raó a l'agent, quan considera que cal atendre a la disposició transitòria 2^a de la Llei de l'impost sobre societats, que regula el valor de l'immobilitzat tangible, intangible i de les inversions immobiliàries que estiguin en funcionament de forma prèvia a la data d'aplicació efectiva de la Llei. Ara bé, la interpretació d'aquest precepte que proposa la part agent no pot ser compartida.

Aquesta Sala ja va examinar un supòsit de naturalesa similar, en què es plantejava igualment la interpretació i aplicació de l'esmentada disposició transitòria 2^a de la Llei de l'impost sobre societats, el qual va ser resolt per la sentència núm. 98-2019, de 24 d'octubre. En conseqüència, procedeix reproduir aquí els mateixos fonaments d'aquesta sentència, que van examinar una problemàtica equiparable a l'actual. Com es va dir en aquella resolució:

“Quant al fons de la qüestió litigiosa, aquesta depèn de la interpretació de la disposició transitòria 2^a 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 2ⁿ de la mateixa disposició transitòria determina clarament que el valor del béns s'obté deduint 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^a 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.

(...) En el cas que ara s'examina, les resolucions administratives impugnades han aplicat correctament la referida disposició transitòria 2^a 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 2^a del mateix text legal".

En definitiva, en aplicació d'aquests mateixos criteris, cal confirmar la resolució impugnada, que ha aplicat el valor comptable derivat de l'aplicació de les amortitzacions acumulades que procedien abans de la vigència de l'impost sobre societats, al qual es remet, com abans s'ha dit, la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Per tot això, procedeix estimar el recurs d'apel·lació que formula el Govern i, correlativament, desestimar la demanda interposada per la part agent.

Cinquè.- 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 l'11 de juny de 2019 per la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles, la qual es revoca i deixa sense efecte.

Segon.- Desestimar la demanda interposada pel Sr. AMP i, en conseqüència, declarar que la resolució impugnada de la Comissió Tècnica Tributària de 27 d'abril 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 les dues 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.