

Núm. de Protocol: 1000036/2018

Núm. Rotlle: TSJA-0000074/2019

SENTÈNCIA 23-2020

PARTS:

Apel·lant: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. IOM

Advocada: Sra. MBV

Apel·lat: M. SLU

Representant: Sra. ECC

Advocada: Sra. MFC

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL

President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrats: Sr. Bernard PLAGNET

Sra. Elsa PUIG MUÑOZ

Andorra la Vella, el vint-i-quatre de setembre de dos mil vint.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número **1000036/2018**.

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

ANTECEDENTS DE FET

1.- La societat M. SLU va interposar demanda jurisdiccional contra la resolució de la Comissió Tècnica Tributària de data 9 de juliol de 2018 determinant un deute tributari de 151.655,18 euros.

2.- En la sentència del 17 de juliol de 2019 el Tribunal de Batlles ha estimat la demanda promoguda per la societat M. SLU.

3.- En el seu escrit d'apel·lació de data 6 de novembre de 2019, el Govern estima en substància:

- el valor dels béns immobles a tenir en compte als efectes de l'amortització no era el valor reprès en l'escriptura del 29 de desembre de 2011, sinó el valor comptable.

El Govern ha confirmat els seus arguments en el seu escrit de conclusions de data 11 de febrer de 2020.

4.- En la seva contesta de data 3 de desembre de 2019 la societat M. SLU estima en substància:

- L'aportació té un efectes translatius (impossibilitat d'aplicar l'article 56 de la Llei sobre les revaloritzacions voluntàries); per tant, s'ha d'aplicar l'article 15.2 (valor de mercat).

- la societat va continuar amb les mateixes amortitzacions anteriors a l'ampliació de capital.

- crítica el mètode de valoració utilitzat per l'administració.

La societat M. SLU ha confirmat els seus arguments en el seu escrit de conclusions de data 21 de febrer de 2020.

5.- Trameses les actuacions a aquesta Sala, s'ha designat el magistrat ponent i han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Competència

El Tribunal Superior, Sala Administrativa, és competent per conèixer del recurs, en aplicació de l'article 39.3 de la Llei qualificada de la Justícia.

Segon.- Per acte de data 29 de desembre de 2011, és a dir, dos dies abans de l'entrada en vigor de la Llei de l'impost sobre societats, la societat R. SA va aportar a la societat M. SLU (la societat R. SA és la sòcia única de la societat M. SLU, foli 75, revers) la plena propietat de béns i drets per un import de 235.588.378 euros (60.098.194,94 euros, ampliació del capital i 1.175.490.183,06 euros, prima d'emissió (foli 73).

En un acte de data 7 de febrer de 2018, la Direcció adjunta d'inspecció tributària *"constata un import no justificat en concepte d'amortització l'import de 246.945,65 euros, ni tampoc l'import de la pèrdua per un import de 29.594.,79 euros, ja que no s'ha justificat el preu o cost d'adquisició que fa referència la DT2"* (foli 41).

Per resolució de data 12 de març de 2018, el Govern resol *"Confirmar la liquidació practicada 2018/XXXXX en el procediment d'inspecció tributària, basant-se en l'article 100.5 de la Llei 21/2014, el 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari. El deute tributari és de 151.655,18 euros..."* (foli 59).

Per resolució de data 9 de juliol de 2018, la Comissió Tècnica Tributària acorda: *"desestimar el recurs interposat per la societat M. SLU contra la resolució del 12 de març de 2018"*. (foli 72).

Tercer.- El litigi és relatiu al càlcul de l'amortització deduïbles pel càlcul de la base de tributació i la qüestió plantejada és la interpretació de la disposició transitòria segona de la Llei de l'impost sobre societats: *"Disposició transitòria segona. Valor de l'immobilitzat tangible, intangible o inversions immobiliàries en funcionament prèviament a aquest impost. Els elements de l'immobilitzat tangible, intangible o inversions immobiliàries en funcionament en la data d'aplicació efectiva d'aquesta Llei (inclòs el fons de comerç o els actius immaterials de vida útil indefinida) només poden amortitzar-se, d'acord amb el mètode que admet l'apartat 1 de l'article 10, sobre la base del valor que tinguin en aquesta data, llevat que comptablement aquests elements ja s'hagin amortitzat completament en aquell moment.*

Aquest valor 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 d'aquesta Llei. En relació amb aquests elements, correspon al contribuent la càrrega de provar fefaentment la data d'adquisició o posada en funcionament d'aquests elements, el preu o cost d'adquisició de l'element patrimonial així com l'amortització i les correccions valoratives realitzades comptablement amb anterioritat a la data d'aplicació efectiva d'aquesta Llei; la falta de prova d'aquests aspectes determina la impossibilitat d'amortitzar aquests elements després de l'aplicació efectiva de la Llei. En el cas de fons de comerç o actius immaterials de vida útil indefinida, la dotació de l'amortització, limitada als exercicis posteriors a l'entrada en vigor d'aquesta Llei, està condicionada a la prova per part de l'obligat tributari que es donaven els requisits que defineix aquest precepte en l'exercici en què es van adquirir.”

Prèviament, s'han de precisar les qüestions plantejades en el present cas: no es discuteix que, del punt de vista jurídic, l'aportació té un efectes translatius.

Però, segons els principis generals de l'impost sobre societats (article 9 de la Llei de l'impost sobre societats) la base de tributació es calcula corregint el resultat comptable. La disposició transitòria segona preveu una correcció pel càlcul de l'amortització; aquesta disposició és una clàusula “anti-abus” i s'ha d'aplicar literalment :

“Aquest valor 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 d'aquesta Llei. En relació amb aquests elements, correspon al contribuent la càrrega de provar fefaentment la data d'adquisició o posada en funcionament d'aquests elements...”

En aplicació d'aquesta prescripció, corresponia a la societat “de provar fefaentment la data d'adquisició o posada en funcionament d'aquests elements”.

Resulta de l'examen del dossier que la societat no acredita la data de posada en funcionament dels béns. La societat es refereix a actes de data 2002 i 2011 (folis 235 i ss. de l'expedient de segona instància) que no són les dates de posada en funcionament. La societat ho reconeix implícitament : “...doncs ha quedat també provat que el valor històric de la

seva posada en funcionament és en la majoria dels casos impossible de determinar” (foli 236 de l’expedient de segona instància).

Segons, la disposició transitòria segona *“la falta de prova d’aquests aspectes determina la impossibilitat d’amortitzar aquests elements després de l’aplicació efectiva de la Llei”*: la Direcció adjunta de Tributs i de Fronteres ha aplicat aquesta disposició (foli 40, revers).

Per conseqüent, el recurs d’apel·lació s’ha d’estimar sobre aquest punt.

En aquest cas, la qüestió de la plusvàlua eventual en cas de venda dels béns no es planteja. Però, la societat fa referència a aquesta qüestió en el seus escrits.

L’aportació té un efectes translatius, però, pel càlcul de la plusvàlua, l’administració pot aplicar les disposicions sobre *“abús de les normes tributàries”* (article 13 de la Llei 21/2014 del 16 d’octubre de bases de l’ordenament tributari):

*“1. Es considera abús de la norma tributària el fet que l’obligat tributari utilitzi mitjans jurídics o econòmics que no són els naturals, habituals o propis establerts per l’ordenament jurídic per aconseguir el resultat obtingut o que **es creïn realitats jurídiques artificioses o aparents** que amaguin la veritable realitat jurídica buscada i, com a conseqüència d’aquest fet, s’eviti el fet generador, totalment o parcialment, o es minori o es difereixi la tributació que hauria correspost.*

2. Els actes de l’Administració tributària en què es posi de manifest un abús, requereixen una motivació especialment referida a les circumstàncies i els fonaments de dret que justifiquin aquesta qualificació, en qualsevol cas l’obligat tributari pot provar que els mitjans jurídics o econòmics utilitzats no pretenen l’elusió de les normes tributàries o que no es tracta de la utilització artificiosa de les normes tributàries amb finalitat elusiva dels seus deures tributaris, de conformitat amb les raons econòmiques o de negoci habituals en el tràfic jurídic i econòmic ordinari; a quins efectes l’Administració tributària haurà de concedir a l’obligat tributari, amb caràcter previ a la resolució o liquidació tributària, un tràmit d’al·legacions, posant en el seu coneixement l’existència d’un abús de la norma tributària” (la negreta és nostra).

Quart.- No s'aprecien circumstàncies determinants d'una especial condemna al pagament de les despeses d'aquesta segona instància.

DECISIÓ

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

Primer.- Estimar els recurs d'apel·lació presentat pel GOVERN.

Segon.- Anul·lar la sentència recorreguda i declarar que la resolució de la Comissió Tècnica Tributària del 9 de juliol de 2018, confirmatòria de l'anterior decisió del 12 de març de 2018, és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

Tercer.- No efectuar cap condemna en costes.

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.