

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ068287

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 19 de junio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 392/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Disolución de entidades. La sociedad considera que las rentas derivadas de la disolución se integran en la base de 2002, ejercicio en que se celebró la Junta General mientras que la Administración considera que es en 2003, cuando se escritura. El incremento de patrimonio se somete a tributación cuando los bienes salen del patrimonio de la entidad, por lo que no basta el acuerdo de adjudicación de la Junta, sino que es preciso que los bienes sean transmitidos, lo que requiere el título y el modo. **Compensación de bases imponibles negativas.** Es procedente la comprobación de bases negativas declaradas en ejercicios prescritos. **Deducciones de la cuota.** Debe rechazarse, sin embargo, la posibilidad de comprobar las deducciones pendientes originadas en el ejercicio 2003 ya prescrito, en la medida que el art 106 LGT no era de aplicación en ese periodo. **Sociedades patrimoniales. Disolución. Deducción por doble imposición de plusvalías.** En la medida que la sociedad disuelta tenía el carácter de sociedad patrimonial, no procede la deducción por doble imposición en la adjudicación de los bienes de los socios.

PRECEPTOS:

Ley 2/1995 (LSRL), arts. 104, 109, 118, 119, 120 y 121.
RD 2631/1982 (Rgto IS), arts. 127 y 131.
Código Civil, art 1.562.
Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 23, 28, 36 ter y 76.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 25 y 42.
Ley 58/2003 (LGT), art. 107.
Ley 46/2002 (Reforma parcial del IRPF), disp. trans. segunda.

PONENTE:

Doña Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000392 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04218/2015

Demandante: ARAGÓN VILLA S.L

Procurador: Dº GABRIEL DE DIEGO QUEVEDO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

Dª. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a diecinueve de junio de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Aragón Villa S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Gabriel de Diego Quevedo, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2015 , relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades, ejercicios 2003 y 2004, siendo la cuantía del presente recurso de 438.931,37 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Aragón Villa S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Gabriel de Diego Quevedo, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2015, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que estime el recurso interpuesto, anulando la Resoluciones impugnada y los actos de los que trae causa.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

Tercero.

Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día ocho de junio de dos mil diecisiete, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2015, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora.

Los hechos que se encuentran en el origen del presente recurso son, según se reflejan en la Resolución impugnada, son, en esencia:

"La interesada, junto con otras tres sociedades, era socia de la entidad POZO DEL PEÑOTE SL. Con fecha 23 de julio de 2003 se elevaron a escritura pública los acuerdos adoptados por la Junta General de socios celebrada el día 30 de junio de 2002, de disolución y liquidación de dicha sociedad, adjudicándose a los socios la totalidad de las fincas que poseía la sociedad disuelta y liquidada. En escrituras de 24 de diciembre de 2003 y 28 de abril de 2004, los antiguos socios de la sociedad liquidada transmitieron dos de las fincas adquiridas y parte de la tercera.

En el ejercicio 2002, la reclamante había consignado en el apartado de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial y cartera de control" la diferencia entre el valor de la participación en la liquidación de la sociedad disuelta y el valor de adquisición de las participaciones, pérdidas que compensa en la base imponible del año 2003. En los ejercicios 2003 y 2004 aplicó la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. (...)

Como consecuencia del valor de mercado fijado a las fincas transmitidas en el acta de conformidad incoada a la sociedad disuelta, la Inspección no admitió a la reclamante las pérdidas compensadas en el ejercicio 2003 y calculó la renta por adquisición de las fincas en el ejercicio 2003, en virtud del art. 15.6 LIS, con las consecuencias que de ello se derivan en cuanto al beneficio obtenido en las ventas posteriormente efectuadas de las fincas adquiridas en la liquidación de POZO DEL PEÑOTE SL.

Por otra parte, la inspección consideró que no resultaban aplicables el art.36 ter de la Ley 43/1995 y el art. 42 del RDL 4/2004 del Impuesto sobre Sociedades, pues, si se consideran como elementos transmitidos los terrenos, el importe de la renta por su transmisión es nulo, ya que coinciden los valores de transmisión y adquisición, no se habría respetado el plazo mínimo de tenencia para efectuar la transmisión, y además tendrían la calificación de existencias según la normativa mercantil. No se consideraba como alternativa para aplicar el beneficio de la reinversión que el elemento transmitido sea la participación de la sociedad disuelta y liquidada, ya que las rentas transmitidas no tendrían su origen en una transmisión onerosa, sino en la anulación de la participación. Además, en esta hipótesis los elementos en que se habría reinvertido, los terrenos, no cumplirían los requisitos de pertenecer al inmovilizado material afecto y permanecer en el activo de la sociedad, ya que se enajenan inmediatamente."

La recurrente plantea en su demanda las siguientes cuestiones:

- 1.- Incorrecta regularización de la disolución de la entidad Pozo del Peñote S.L.
- 2.- Reducción en el IS 2003 de las bases imponibles negativas del ejercicio 2002.

- 3.- Procedencia de la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos.
- 4.- Procedencia de la deducción por reinversión.

Segundo.

La primera de las señaladas cuestiones, incorrecta regularización de la disolución de la entidad Pozo del Peñote S.L., es tratada por la Resolución impugnada en los siguientes términos:

"Así pues, las rentas derivadas de la transmisión de bienes a los socios por causa de disolución se integrarán en el periodo impositivo en que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas, que la reclamante considera es el ejercicio 2002, con la celebración de la Junta General y la inspección sin embargo entiende que es el ejercicio 2003, cuando se escrituró el acuerdo. Esta cuestión nos lleva a analizar la regulación de la liquidación de las sociedades limitadas.

Según el art. 104 de la L.S.R.L . 2/95, de 23 de marzo, una sociedad de responsabilidad limitada se disolverá, entre otras causas, por acuerdo de la Junta General, lo cual abre el período de liquidación a que se refiere el art. 109, conservando la entidad disuelta su personalidad jurídica. Durante ese período deberá añadirse a su denominación la expresión "en liquidación", aplicándosele las normas previstas en dicha Ley que no sean incompatibles con las establecidas en la sección segunda del capítulo X de la Ley; que regula la liquidación. Dentro de tal sección, y conforme al art. 110, la apertura de dicho período produce el cese de administradores, que se convierten en liquidadores, salvo que se hubieran designado otros en los estatutos o bien los que se nombren en el acuerdo de disolución; los cuales tendrán el poder de representación individualmente.

El art. 121 se refiere a la escritura pública de extinción de la sociedad, indicando que los liquidadores otorgarán dicha escritura y regula su contenido, ordenando el art. 122 que la escritura se inscribirá en el Registro Mercantil, con transcripción del balance final de liquidación, y se hará constar la identidad de los socios y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad. Por tanto, con tal escritura se extingue la sociedad que está en liquidación, perdiendo definitivamente su personalidad jurídica.

En nuestro caso, el acuerdo de la Junta celebrada en el ejercicio 2002 no constituye título inscribible en el Registro que permita considerar extinguida la personalidad jurídica de la entidad y, en consecuencia, debemos considerar que es el ejercicio 2003, cuando se eleva el acuerdo a escritura pública, cuando se puede considerar liquidada la entidad y en consecuencia efectuada la transmisión que tiene su causa en dicha liquidación. Es con dicha escritura pública cuando se produce la adjudicación a los socios, previamente acordada, de los bienes, procediéndose en ese momento al pago de las cuotas de liquidación. Es por tanto condicha escritura, inscribible en el Registro Mercantil, y por ello, oponible a terceros, cuando se produce la adquisición por los socios y la transmisión por la sociedad de los bienes. Debemos, pues, desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto."

La recurrente comparte el planteamiento del TEAC en relación a que la sociedad queda extinguida, tras la disolución, por la inscripción en el RM el 14 de agosto de 2003. Pero discrepa respecto al momento en que se produce la transmisión de los activos y su adjudicación a los socios.

Para sostener tal afirmación, la actora recuerda que la Junta General acordó el 30 de junio de 2002 la transmisión de los inmuebles que constituían el patrimonio de la sociedad disuelta, y que este acuerdo fue elevado a escritura pública el 23 de julio de 2003.

La Administración sostiene que la transmisión de los bienes inmuebles se produce en la fecha en que se elevó a público el acuerdo de la Junta General.

Para resolver la cuestión controvertida, debemos recordar la doctrina general contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011, RC 1924/2006 :

Para pronunciarnos sobre la cuestión, nos detendremos previamente en algunas manifestaciones jurisprudenciales que expresamos en nuestra sentencia de 17 de febrero de 2006 , a partir de la circunstancia de que el artículo 15-1 de la Ley 61/1978 establecía que " son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel."

Sobre esta base, la sentencia citada nos dice que:

El art. 127 del RIS hace una enumeración de supuestos que constituyen alteración patrimonial; tal enumeración es abierta y en ella se comprenden los supuestos más frecuentes en la actividad de las empresas,

pero no excluye cualquier otro no previsto. El apartado i) del art. 127 mencionado configura como alteración patrimonial la devolución de las aportaciones a los socios mediante la entrega de bienes. No cabe duda, sin embargo, que la entrega "in natura" de la participación social produce una alteración patrimonial en la sociedad al producir efectos traslativos de la propiedad; se transfiere al socio un poder de disposición sobre bienes que antes no tenía, realizándose en favor de los socios un auténtico acto de enajenación sobre los bienes que integran el patrimonio de la sociedad disuelta, por lo que tal acto de disposición por parte de la sociedad que se liquida está incluido dentro del concepto general de transmisiones a título oneroso.

El legislador, a la hora de hacer tributar los incrementos de patrimonio, no ha querido que esas plusvalías se integraran en el hecho imponible, conforme se van produciendo, por una doble razón: primero, por la dificultad de apreciar esas plusvalías mientras son tácitas; segundo, porque ir gravando esas plusvalías mientras son tácitas y no se realizan podría plantear problemas de liquidez para los sujetos pasivos. Por ello, el legislador optó por someter a tributación los incrementos de patrimonio sólo en el momento en que el bien correspondiente saliese del patrimonio de la sociedad hacia terceras personas -- hacia los socios o, eventualmente, hacia sus acreedores --. La Ley espera, para gravar el patrimonio, a que se produzca una alteración patrimonial. Pero este diferimiento no puede conducir a que el incremento de patrimonio producido quede sin gravar y se transfiera a otra persona. Como regla general, se establece por la Ley -- art. 15.4 - que, en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, el importe del incremento o disminución patrimonial será la diferencia entre los valores de adquisición y de enajenación de los elementos patrimoniales, traduciéndose en el Reglamento el valor de adquisición (art. 131) por valor neto contable (precio de adquisición más posibles actualizaciones legales menos amortizaciones, provisiones). El incremento se determinará comparando dos valores: el de adquisición y el de enajenación. El valor de adquisición estará constituido por el valor real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado."

El Tribunal Supremo califica la transmisión de bienes de la sociedad a los socios, como un acto traslativo de la propiedad y, con él la transferencia al socio un poder de disposición sobre bienes que antes no tenía, se trata por tanto de un auténtico acto de enajenación sobre los bienes que integran el patrimonio de la sociedad disuelta, por lo que tal acto de disposición por parte de la sociedad que se liquida está incluido dentro del concepto general de transmisiones a título oneroso.

Esta transmisión dominical se encuentra, además, sometida a los requisitos previstos en las leyes reguladoras de la sociedades de capital, en nuestro caso, en la Ley 2/1995, respecto a la liquidación de la sociedad; entre otros, la aprobación por la Junta General de un balance final, un informe completo sobre las operaciones de liquidación y un proyecto de división entre los socios del activo resultante (artículo 118), proporcionalidad de la cuota de liquidación salvo disposición en contrario (artículo 119), prohibición a los liquidadores de satisfacer la cuota de liquidación sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos o sin consignarlos (artículos 120).

Pues bien, de lo expuesto resulta que:

1.- Para adjudicar los bienes a los socios no basta el acuerdo de adjudicación de la Junta General, ya que es necesario un acto de los liquidadores de satisfacción de la cuota de liquidación sea en dinero o no dineraria, que requiere la observancia de las garantías de los acreedores.

2.- La adjudicación de bienes inmuebles en pago de la cuota de liquidación es un auténtico acto traslativo de dominio, como claramente afirma el Tribunal Supremo y supone la enajenación de tal bien en favor del socio. Por esta razón, tal negocio jurídico debe acomodarse a las normas sobre transmisión de bienes inmuebles, y muy especialmente las que contemplan el título y el modo como medio de adquisición de la propiedad. Así las cosas, la transmisión del dominio requiere el modo, el acto de puesta a disposición del que bien que se transmite, y ello ocurre con la escritura pública de adjudicación (artículo 1462 del Código Civil) al no constar otro acto de transmisión posesoria.

Alega la recurrente que, en relación con el momento de adquisición de la finca, en el caso de otro de los socios, López Colmenarejo S.L., se consideró que la finca se había adquirido, a los efectos del beneficio fiscal de la deducción, en el momento en que se adoptó el acuerdo de disolución. Considera la actora que la Administración ha quedado vinculada por este criterio.

En primer lugar, en las diligencias aportadas por el recurrente (documento 2 y 3 unidos a la demanda) se reflejan las afirmaciones de la interesada, en las que distingue claramente, como ocurre en el presente supuesto, entre el acuerdo de disolución de la sociedad y el de adjudicación de los bienes.

En segundo lugar, la regularización a que se refiere la recurrente tenía por objeto el beneficio fiscal de reinversión, cuestión distinta a la que nos ocupa, en la que se trata de determinar el momento en que han de valorarse los bienes.

En tercer lugar, la Administración no entra a discutir la permanencia del bien durante un año en el patrimonio del transmitente, porque deniega el beneficio fiscal por otra razón, que el elemento transmitido no tenía la naturaleza de inmovilizado. Por ello, se limita a describir la secuencia de hechos en la transmisión del bien (acuerdo de adjudicación y elevación a público) y a admitir las afirmaciones del sujeto pasivo. Pero ello no implica que la Administración haya fijado la fecha de la transmisión del inmueble en el acuerdo de adjudicación de la Junta General, pues esta fecha no fue la razón de decir respecto del beneficio fiscal discutido. No puede entenderse que la Administración ha fijado un criterio respecto del momento de la transmisión.

En cuarto lugar, la igualdad esgrimida por el recurrente; que no concurre porque una cosa es determinar el momento de la entrada de un bien en el patrimonio del sujeto pasivo a efectos de reinversión, y otra es determinar el momento en que han de valorarse los bienes; nunca podría aplicarse en la ilegalidad, por lo que, en todo caso, es necesario determinar el momento de la transmisión para determinar el momento de la valoración del bien. Y, como hemos señalado, las facultades dominicales (y muy especialmente las dispositivas) se adquieren con la escritura pública de adjudicación, como señala el Tribunal Supremo en la sentencia antes citada, momento en el que se adquiere la titularidad del bien.

Veamos ahora la dicción del artículo 15.2 y 3 de la Ley 43/1995, aplicable por razón del momento en que acaecieron los hechos:

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: (...)

c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios. (...)

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable."

La norma expresa claramente que los bienes objeto de valoración son los "trasmitidos", lo que implica que tal valoración debe venir referida al momento de la transmisión (pues anteriormente estos bienes no se han "trasmitido"), y la transmisión de bienes inmuebles debe seguir las reglas de enajenación de tales bienes, que requiere del título y el modo.

Tercero.

La segunda cuestión discutida es la relativa a la aplicación en el ejercicio de 2003 de las BIN correspondientes a 2002.

El TEAC razona, respecto de este aspecto de la controversia, del siguiente modo:

Las pérdidas no admitidas por la inspección corresponden, según se recoge en el acuerdo de liquidación, a la diferencia entre el valor de la participación de la reclamante en la liquidación de Pozo Peñote SL y el valor de adquisición de las participaciones, operación que la inspección ha imputado al ejercicio 2003, y no al 2002, como consideró la declarante. (...)

En relación con esta cuestión cabe traer a colación la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19/02/2015 (recurso 3180/2013) que, con motivo del análisis de la cuestión que ahora tratamos, aunque en relación a las deducciones de cuotas de ejercicios anteriores, repasa la postura seguida por el Alto Tribunal en cuanto a la compensación de bases imponibles. (...)

En conclusión, debemos reconocer la facultad de la inspección a comprobar la idoneidad o no de las bases imponibles negativas que, procedentes del ejercicio 2002, se compensan en el ejercicio 2003. En consecuencia, considera este Tribunal ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación dictado en este punto, debiendo desestimar las pretensiones de la reclamante."

La controversia, en los términos planteados en la demanda, es la relativa a la facultad de la Inspección de regularizar compensaciones de bases imponibles negativas que proceden de ejercicios prescritos.

El Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión en su sentencia de 19 de febrero de 2015, recurso 3180/2013 :

Cuarto.

Sentado lo anterior, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 extiende a la deducción de cuotas de anteriores ejercicios el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar que "en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las misma deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales, " debemos estar a lo que hemos declarado respecto a la interpretación del apartado 5 del art. 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades , en relación a las bases imponibles negativas compensadas en periodos posteriores al 1 de enero de 1999, aunque se hubieran originado con anterioridad a tal fecha, sentencias de 6 de noviembre de 2013 (rec. 4319/2011), 14 de noviembre de 2013 (rec. 4303/2011) y 9 de diciembre de 2013 .

En la primera de ellas la Sala afirma que "demostrada la concordancia de las bases o cuotas o deducciones que se pretenden compensar en el ejercicio no prescrito, con las consignadas en el ejercicio prescrito si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas, como jurídicas, recae sobre ella la carga de acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia".

Esta postura es seguida luego por la sentencia de 14 de noviembre de 2013 , en cuanto señala que la carga de la prueba queda cumplida por parte del obligado tributario con la exhibición de la documentación, y a partir de entonces surge para la Inspección la de demostrar que las bases negativas no se ajustan a la realidad o son contrarias al Ordenamiento Jurídico, aunque matiza que las facultades de comprobación son las mismas que la Administración tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos y que en absoluto afectan a la firmeza del resultado de la autoliquidación no comprobada y firme, pero sí a aquel otro ejercicio en el que el derecho eventual o la expectativa de compensación tiene la posibilidad de convertirse en derecho adquirido al surgir bases positivas susceptibles de compensación, agregando que no tendría sentido el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto de Sociedades , en la redacción aquí aplicable, limitado sólo a presentar soportes documentales o autoliquidaciones de los que se derivaran bases imponibles negativas, si no se autoriza a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados en unos y otras se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico.

Finalmente, la sentencia de 9 de diciembre de 2013 reitera el criterio que siguen las sentencias de 6 y 14 de noviembre de 2013 , si bien rechaza que pueda denegarse la compensación de bases de periodos prescritos, recalificando fiscalmente un conjunto o entramado de operaciones societarias llevadas a cabo por diversas entidades integrantes del mismo grupo, que según la Inspección habían generado artificiosamente bases negativas a fin de compensar las plusvalías que se pondrían de manifiesto con la transmisión de los títulos en periodos posteriores.

Estas sentencias son recordadas en los posteriores pronunciamientos de 17 de enero y 4 de julio de 2014 (recursos 3047/2011 y 581/2013).

En definitiva, y dado que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 sigue la línea del art. 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 , modificado por la ley 24/2001 (art. 25.5 del Texto Refundido de 2004), hay que reconocer que aquel precepto autoriza la comprobación administrativa de las bases, cuotas o deducciones originadas en periodos prescritos con ocasión de la comprobación de los periodos no prescritos en que se compensaron o aplicaron, a los efectos de determinar su procedencia o cuantía, sin que pueda compartirse el criterio restrictivo que mantiene la Audiencia Nacional, pues la acreditación de la procedencia y cuantía de una compensación o de una deducción en un periodo no prescrito, depende de que en su primigenia cuantificación por el sujeto pasivo se hayan aplicado correctamente las normas tributarias y no sólo de que estén acreditadas desde un punto de vista fáctico.

Quinto.

Surge, sin embargo, la cuestión relativa a la eficacia en el tiempo de la reforma legal producida por la Ley General Tributaria que extendió a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensar.

La parte recurrida alega que como la ley 58/2003, General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004, y el art. 23.5 de la ley 43/1995 no resulta de aplicación al caso litigioso, ante el criterio que mantiene la Sala, en su

sentencia de 5 de diciembre de 2013, que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y confirma una sentencia de la Audiencia Nacional, en cuyo recurso se planteó idéntica cuestión referida a deducciones procedentes de ejercicios prescritos aplicados en el ejercicio 2001 en el sentido de que la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley 58/2003, mantiene que respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2003 y 2004 debe rechazarse de plano la infracción de los artículos invocados de la ley 58/2003, al no ser de aplicación.

Ciertamente la referida sentencia rechaza el criterio sostenido por el TEAC de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta aplicable a todas las actuaciones de comprobación realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a compensaciones o deducciones realizadas en ejercicios anteriores a la misma, teniendo en cuenta la doctrina expuesta en la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (cas. 4073/2011) de que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho.

Ante esta doctrina, no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley, 1 de julio de 2004, y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43/1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos (sentencias, entre otras, de 17 de marzo de 2008, rec. 4447/2003, 25 de enero de 2010, rec. 955/2005 y 8 de julio de 2010, rec. 4427/2005).

En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración.

En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos.

En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003."

La doctrina contenida en la sentencia parcialmente trascrita, y que, como resulta de su texto, recoge líneas jurisprudenciales ya consolidadas, nos ofrece la base interpretativa para resolver la primera de las cuestiones planteadas en el presente recurso.

El artículo aplicable es el 23.5 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la disposición adicional 2ª.3 de la Ley 40/1998: "5. El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron..."

De la doctrina jurisprudencial antes citada en la interpretación de este precepto, resulta que la inspección tiene facultades para inspeccionar ejercicios prescritos, a efectos de comprobación de bases imponibles negativas que van a ser compensadas en ejercicios no prescritos, conforme al artículo 23.5 de la Ley 43/1995 y, posteriormente, el artículo 25.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004. Los efectos de esta comprobación no pueden afectar a los ejercicios prescritos, pero sí a la correspondiente compensación en los ejercicios no prescritos.

En conclusión, aplicando lo expuesto al presente supuesto: a) la inspección puede comprobar ejercicios prescritos para determinar la corrección de la compensación, b) esta facultad no viene determinada por el momento en que se inician las actuaciones inspectoras, sino por el ejercicio no prescrito al que se aplica la deducción, y c) en nuestro caso, la facultad estaba prevista en la Ley 43/1995, y se mantuvo en la reforma dada por Ley 24/2001, por lo que afecta a todos los ejercicios inspeccionados.

La imputación temporal de las pérdidas que determinan la BIN corresponde al ejercicio 2003, no al 2002, por lo que no es posible la compensación pretendida por la actora.

Cuarto.

El siguiente aspecto que debemos analizar es el relativo a la procedencia de la deducción por doble imposición de dividendos.

En este punto el TEAC se manifiesta del siguiente modo:

"Alega la reclamante por otra parte la procedencia de la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, en base a que el hecho de que nos encontremos ante un supuesto de disolución y liquidación de una sociedad, no ante un reparto estricto de dividendos, no es óbice para la aplicación de la deducción. (...)

En nuestro caso, Pozo del Peñote SL ha tenido la consideración de sociedad patrimonial en el ejercicio 2003 y, además; su disolución no se ha producido al amparo de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, por lo que le es aplicable el régimen general vigente desde 1-1-2003. (...)

Así pues, la aplicación de la Disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002 supondría que en la sociedad disuelta no se devengaría renta alguna con ocasión de la atribución de bienes a los socios, pero esta norma no resulta aplicable al presente caso debido a que el acuerdo de disolución con liquidación no se adoptó durante el año 2003 ni se realizaron con posterioridad al acuerdo todos los actos o negocios jurídicos necesarios, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo.

Debemos insistir en que la imposibilidad de aplicar la deducción por doble imposición reside en el carácter patrimonial de la sociedad liquidada, siendo este un supuesto en el que la norma expresamente impide la deducción. En consecuencia, debemos desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto."

La recurrente, a pesar de que no nos encontramos ante un estricto reparto de dividendos solicita la aplicación de la deducción por doble imposición interna, prevista en el artículo 28 de la Ley 43/1995 , por remisión de dicho precepto al artículo 15.3 de la misma Ley .

Pero, como correctamente señala el TEAC, el artículo 76 de la misma Ley 43/1995 , establece:

2. Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en sociedades que tengan reservas procedentes de beneficios a los que les hubiera sido de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmitan, el momento en el que se realice la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento: (...)

b) Cuando el transmitente sea una entidad sujeta a este Impuesto, o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, en ningún caso podrá aplicar la deducción para evitar la doble imposición sobre plusvalías de fuente interna en los términos establecidos en el artículo 28 de esta Ley.

En la determinación de estas rentas, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuere inferior.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra también se aplicará en los supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 28 de esta Ley."

Existe, por tanto, una prohibición expresa de aplicar la deducción del artículo 28.3 de la Ley 43/1995 , cuando la transmitente sea una entidad sometida al régimen de sociedad patrimonial, como es el caso de la causante de la actora.

Tampoco le es aplicable a la recurrente el régimen previsto en la Disposición transitoria segunda de la Ley 46/2002 , porque para ello deben concurrir dos circunstancias, de las que la segunda no concurre: "b) Que durante el año 2003 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y realicen con posterioridad al acuerdo, dentro de los seis meses posteriores a dicho plazo, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, según la normativa mercantil, hasta la cancelación registra) de la sociedad en liquidación."

Por lo tanto, el régimen aplicable a la recurrente, es el anterior a la Ley 46/2002, que, como vimos, establece la prohibición de aplicar la deducción del artículo 28 de la Ley 43/1995 cuando la transmisión procede de una entidad sometida al régimen de sociedad patrimonial.

Quinto.

Por último, debemos analizar el problema relativo a la deducción por reinversión.

El artículo 36 ter de la Ley 43/1995 , establece:

1. Deducción en la cuota íntegra.

Se deducirá de la cuota íntegra el 20 por 100 de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente integradas en la base imponible sometida al tipo

general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y requisitos de este artículo.

Esta deducción será del 10 por 100, del 5 por 100 o del 25 por 100 cuando la base imponible tribute a los tipos del 25 por 100, del 20 por 200 (sic) o del 40 por 100, respectivamente.

Se entenderá que se cumple la condición de reinversión si el importe obtenido en la transmisión onerosa se reinvierte en los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 3 de este artículo y la renta procede de los elementos patrimoniales enumerados en el apartado 2 de este artículo.

No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

2. Elementos patrimoniales transmitidos.

Los elementos patrimoniales transmitidos, susceptibles de generar rentas que constituyan la base de la deducción prevista en este artículo, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material e inmaterial, que se hubiesen poseído al menos un año antes de la transmisión.

b) Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas, y que se hubieran poseído, al menos, con un año de antelación a la fecha de transmisión.

No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen una participación en el capital social.

A los efectos de calcular el tiempo de posesión, se entenderá que los valores transmitidos han sido los más antiguos. El cómputo de la participación transmitida se referirá al período impositivo.

3. Elementos patrimoniales objeto de la reinversión.

Los elementos patrimoniales en los que debe reinvertirse el importe obtenido en la transmisión que genera la renta objeto de la deducción, son los siguientes:

a) Los pertenecientes al inmovilizado material o inmaterial, afectos a actividades económicas.

b) Los valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de los mismos.

No se entenderán comprendidos en la presente letra los valores que no otorguen una participación en el capital social y los representativos de la participación en el capital social o en los fondos propios de entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraíso fiscal. (...)"

La razón por la que la Administración deniega la aplicación de este beneficio fiscal, la resume el TEAC afirmando:

Pues bien, respecto a los elementos objeto de la reinversión, manifiesta la entidad que dicha reinversión no se ha producido en las fincas recibidas en la liquidación de la sociedad, sino en otros elementos que, según la reclamante, fueron acreditados durante el desarrollo de las actuaciones. Del examen del expediente resulta que en ningún momento de la comprobación se ha aportado documentación alguna de estas inversiones ni del cumplimiento de los requisitos regulados en el artículo transcrito. Considera, pues, este Tribunal que no se cumplen los requisitos para la aplicación de la deducción por no haber sido demostrado por la entidad la efectiva 'reinversión en elementos patrimoniales que cumplan los requisitos señalados por la norma. Corresponde en consecuencia desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto."

Del examen del expediente administrativo no resulta que el elemento transmitido estuviese explotado, afecto a la actividad económica de la recurrente transmitente (se señala una finca rústica cuya explotación no consta), y se pretende la reinversión en un vehículo y en la adquisición de una vivienda, elementos que no constan se encuentren afectos a la actividad de la recurrente.

De lo expuesto resulta la desestimación del recurso.

Sexto.

Procede imposición de costas a la recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es desestimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Aragón Villa S.L. , y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Gabriel de Diego Quevedo, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 9 de abril de 2015 , debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos confirmarla y la confirmamos , con imposición de costas a la recurrente.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.