

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072727

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Sentencia 830/2018, de 18 de octubre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 93/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Operaciones societarias. Fusiones. Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de Ley.** Las revalorizaciones contables practicadas por las sociedades absorbidas no se integran en la base imponible ni determinan un mayor valor a efectos fiscales de los elementos revalorizados. Lo que prescribe es el derecho a determinar la deuda tributaria no la facultad de comprobar. Puede declararse en fraude de Ley una operación realizada en ejercicio prescrito.

**PRECEPTOS:**

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 15.

Ley 230/1963 (LGT), art. 24.

**PONENTE:***Don José Luis Gomez Ruiz.*

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE GONZALEZ RUIZ

Don JOSE LUIS GOMEZ RUIZ

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 93/2016

Partes: LLOREDA, S.L. C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

SENTENCIA Nº 830

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

Dª. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADO/AS

D. FRANCISCO JOSÉ GONZÁLEZ RUIZ

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a dieciocho de octubre de dos mil dieciocho.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 93/2016, interpuesto por LLOREDA, S.L., representado por el Procurador D. JESUS MIGUEL ACIN BIOTA, contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ, quien expresa el parecer de la SALA.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.

Por el Procurador D. JESUS MIGUEL ACIN BIOTA, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

TERCERO.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**Primero.**

Se recurre en este proceso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 9 de septiembre de 2015, desestimatoria de la reclamación 08/15198/2012 presentada contra el Acuerdo del Inspector Regional, Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, de 20 de septiembre de 2012, por el que se practicó a la aquí recurrente la liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

De la regulación resultó una disminución de los importes negativos de las bases imponibles declaradas, al imputar la Inspección el importe de las plusvalías obtenidas en la venta de bienes inmuebles realizadas en tales

ejercicios, al negar la revaloración de los mismos practicada en la fusión por absorción por las sociedades absorbidas.

Esta regularización trae causa de la operación de fusión por absorción instrumentada en escritura pública de 26 de octubre de 2000, inscrita en el Registro Mercantil el 30 de noviembre siguiente, en virtud de la cual la aquí recurrente absorbió las entidades Valldemosa S.A y Brugardas Inmobiliaria SL, que habían tributado en régimen de transparencia fiscal, siendo el socio mayoritario LLoreda SL, como titular del 95% de las acciones y participaciones, que de este modo recibió tres inmuebles, los cuales en el momento de absorción se valoraron a precio de mercado, con la consiguiente revalorización respecto a su coste histórico según contabilidad, que incluyeron en sus declaraciones Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000, y así mismo la absorbente en su declaración de tal ejercicio integró las bases imponibles de las absorbidas.

Al propio tiempo y como consecuencia de la absorción, LLoreda SL anuló sus participaciones en las absorbidas, aplicando el art. 15.9 de la Ley del Impuesto 43/1995, de manera que para el cálculo de la transmisión de los títulos que ello supuso tomó como valor de adquisición de los mismo el incrementado en el coste de su titularidad, superior al valor de transmisión en el momento de disolución de las sociedades absorbidas de las que participaba, con el consiguiente ajuste negativo.

Ello determinó la declaración de fraude de Ley, conforme al art 24de la LGT, por acuerdo del Delegado Especial de la Agencia Tributaria en Cataluña, de 11 de octubre de 2005, con extensión a las tres sociedades y los socios de las mismas, disponiendo la práctica de las liquidaciones que correspondiera conforme a tal declaración, de donde resulta la regularización que aquí se trata.

Se presentan como motivos de impugnación:

1.- Nulidad del acuerdo de declaración de fraude de ley, exponiendo la demandante que tal acuerdo fue objeto de reclamación ante el TEAR de Cataluña, yalzada antes del TEAC, con desestimación en los dos casos, encontrándose pendiente de impugnación ante el Tribunal Supremo, por lo que la resolución del recurso de casación tiene especial trascendencia en la resolución de este litigio en cuanto a la liquidación impugnada, al derivar directamente de la apreciación por parte del Tribunal Supremo de la existencia o no de fraude de ley.

2.-Doble tributación al revalorizarse los elementos patrimoniales a causa de la fusión en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000 y volviendo a tributar cada vez que en los ejercicios siguientes se venden los pisos al reducirse su coste de titularidad. Prescripción del derecho a practicar la liquidación.

3.- Error en los cálculos de la revalorización, en relación a los m2 vendidos de los inmuebles de dos promociones.

### **Segundo.**

En la resolución del TEAR objeto de este recurso se hace constar que el acuerdo de declaración de existencia de fraude de Ley fue confirmado en primera instancia por el TEAR y que contra su resolución se interpuso alzada, desestimada por resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013 (RG00/3821/2010).

Pues bien, contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso administrativo ante la Audiencia Nacional, seguido con el número 378/2013, que fue desestimado por sentencia de 31 de marzo de 2016, y presentado recurso de casación, se declaró su inadmisibilidad por Auto del Tribunal Supremo de 29/01/2018, rec. 1828/2016.

Por lo expuesto el motivo primero no puede prosperar.

### **Tercero.**

No cabe apreciar doble tributación.

Conforme al art 15-1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 43/1995, las revalorizaciones contables practicadas por las sociedades absorbidas no se integran en la base imponible ni determinan un mayor valor a efectos fiscales de los elementos revalorizados.

Es en el momento en que se realiza su transmisión a título lucrativo cuando se han de tener en cuenta las revalorizaciones al ser en tal momento cuando el valor de adquisición se toma al efecto de determinar la ganancia obtenida por la diferencia entre el valor de venta y el valor de adquisición con su revalorización; por tanto la

declaración de fraude de Ley con la consiguiente eliminación de la revalorización contable proyecta sus efectos en el momento de las sucesivas ventas por ser entonces cuando tiene lugar el hecho imponible.

Por otra parte, lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de forma que el cómputo de la prescripción tiene como fecha inicial aquella en que vence el plazo en voluntaria para presentar la declaración-autoliquidación, en este caso no superado, en cuanto que la notificación del inicio fue el 14 de marzo de 2012.

La prescripción no se refiere a la facultad de la Administración a realizar actuaciones de comprobación o investigación de hechos, aún cuando se produjeron en periodos ya prescritos, siempre que sus efectos determinen liquidaciones de periodos no prescritos.

En tal sentido se ha pronunciado la STS de 26 de octubre de 2015, rec. cas. 3261/2014, que reitera las de 5 de febrero de 2015, rec cas. 4075 y 23 de marzo de 2015, rec cas 682/2014, expresando que "Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la Sentencia de 4 de julio de 2014(Rec 581/2013...), puede declararse en fraude de Ley una operación realizada en ejercicios prescritos sin fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos".

#### Cuarto.

En relación a los cálculos de los m<sup>2</sup> vendidos en los ejercicios que aquí se trata, la recurrente ya puso de manifiesto que la información utilizada por el actuario al efecto fue obtenida a través de la regularización practicada de los ejercicios 2001 a 2004, y del detalle de los m<sup>2</sup> vendidos en los ejercicios 2008 a 2010, como así consta efectivamente en la diligencia 1, limitándose a manifestar en la diligencia 2 que no estaba de acuerdo con los cálculos hechos por la Inspección.

En alegaciones ante el TEAR manifestó que respecto a la promoción de la La Roca el cálculo hecho por la Inspección maneja parámetros distintos al considerar la superficie edificable y la superficie transmitida ya que la primera no tiene en cuenta los metros cuadrados de parking y sótanos al disponerlo así el Plan Parcial de ordenación, y en cambio en la segunda recoge metros cuadrados edificados y vendidos, ya sean sobre rasante como subterráneos; que la superficie transmitida contempla los metros cuadrados totales, incluyendo la superficie sobre rasante y subterránea. En lo que se refiere a la promoción Villadomin.III considera que el error se produce en la plusvalía pendiente de imputar respecto a la ya imputada en ejercicios anteriores, ofreciendo una cifra de la pendiente obtenida por la diferencia de la consignada en las actas extendidas para los ejercicios anteriores, y a tal cifra suma la plusvalía correspondiente a las existencias finales, con un resultado que, manifiesta, supera la plusvalía total obtenida e imputables a las ventas.

Sin embargo la regularización de los ejercicios 2001 a 2004 fue confirmada por sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de junio de 2016, recurso 503/2015, siendo inadmitido el recurso de casación por Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de marzo de 2018, rec.cas. 2671/2016, poniendo de manifiesto aquella que la plusvalía imputable a cada promoción se repartió entre los diferentes periodos impositivos en proporción al coste de venta del terreno que incorporaban las unidades vendidas en cada uno de los ejercicios.

Ya que la sociedad no facilitó dato alguno a la Inspección distinto del número de unidades vendidas, su metros cuadrados y el coste del terreno metro cuadrado que incorporaban las unidades vendidas, y respecto al 2005 el obligado tributario declaró a lo largo de las actuaciones inspectoras que desconocía a cuanto ascendió la revalorización del terreno de la Roca.

A la firmeza de tal regularización se une el hecho de que en el procedimiento inspector objeto de este proceso se ha seguido una actitud por parte de la inspeccionada similar al de aquellas otras actuaciones, al limitarse a expresar en aquella diligencia 2 que no estaba de acuerdo con los cálculos hechos por la Inspección en los listados de ventas aportadas por la inspeccionada, y en el trámite de audiencia en el procedimiento no presentó alegaciones, hurtando de esta forma a la labor inspectora el examen y consideración de los elementos en que pudieran haberse sustentado las alegaciones.

Por último, y en lo que se refiere a la promoción de la Roca, examinado el acuerdo de liquidación, aparece que las plusvalías consideradas se refieren a viviendas, no a superficie bajo suelo, y en lo que se refiere a la promoción Viladomin III presenta un cálculo relacionado con las existencias finales respecto a las cuales no presentó ante el TEAR ni presenta en este proceso prueba alguna, y una cifra de plusvalías totales que no aparece argumentada.

Por lo expuesto el motivo ha de ser desestimado.

**Quinto.**

De conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la LJCA procede la imposición en costas a la recurrente hasta el límite máximo de mil euros.

**FALLO**

Se desestima el recurso contencioso administrativo número 93/2016 interpuesto por la entidad LLOREDA, S.L. contra el acto objeto de esta litis, con imposición en costas a la recurrente hasta el límite máximo de mil euros.

Notifíquese esta sentencia a las partes, contra la que cabe interponer recurso de casación en el plazo de treinta días.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado ponente. Doy fe.

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.