

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

Referencia: NFJ073361

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sentencia de 21 de marzo de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 71/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Plazo. Superación del plazo. Interrupción de la prescripción.** Para que exista interrupción de la prescripción tras la superación del plazo se requiere una actuación formal de la Inspección, comunicando la reanudación.

**IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.**

**Aportación no dineraria.** La entidad aportó junto con el inmueble una deuda hipotecaria que superaba el valor de compra del inmueble. No resulta posible aplicar el régimen fiscal especial cuando el importe de la deuda aportado excede de la deuda contraída para financiar la adquisición inicial del inmueble. Las deudas que se pueden transmitir con el inmueble aportado son solo las que se contrajeron para financiar la adquisición. Si se contrae una deuda hipotecaria superior lo que se pretende es recibir el valor de mercado y materializar las plusvalías latentes atribuibles al activo. Es decir, lo que se consigue es realizar el patrimonio en sede de la aportante, anticipando el precio de transmisión a su valor de mercado. Se discute si la norma que limita la transmisión de las deudas previstas para las ramas de actividad a la contraída con la organización o funcionamiento de los elementos de la rama se puede aplicar de forma analógica a las aportaciones no dinerarias. La respuesta es que sí procede la limitación a las deudas vinculadas con los elementos transmitidos. No estamos ante una interpretación analógica del art. 14 LGT, sino ante una simple interpretación de la actuación de la entidad.

**PRECEPTOS:**

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 15.

RDLeg 1564/1989 (TR LSA), art. 158.

Ley 2/1995 (LSRL), art. 75.

**PONENTE:***Don Jesús María Calderón González.*

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000071 / 2017

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00386/2017

Demandante: GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A.

Procurador: ESPERANZA AZPEITIA-CALVIN

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

**S E N T E N C I A N.º:**

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

Madrid, a veintiuno de marzo de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 71/2017 , se tramita a instancia de la entidad GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. , representada por la Procuradora Doña Esperanza Azpeitia Calvin, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de diciembre de 2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, liquidación, ejercicios 2005 y 2006 ; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo de 1.497.238,15 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

##### **Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha 19 de enero de 2017, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPLICO A LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE LA AUDIENCIA NACIONAL, Que tenga por presentado este escrito, con devolución del expediente, se sirva admitirlo y en su consecuencia, tenga por deducida en tiempo y forma, la preceptiva demanda en el presente recurso contencioso-administrativo en nombre de quien comparezco, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, antes referida, y después de los trámites pertinentes, dicte en su día sentencia por la que se acuerde la nulidad, anulación o revocación de la Resolución impugnada, así como el Acuerdo y la liquidación practicada en su momento y origen de este asunto, todo ello por ser Justicia que, respetuosamente pido con costas."

##### **Segundo.**

De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"Que, teniendo por presentado este escrito con sus copias y por devuelto el expediente entregado, previos los trámites oportunos, dicte sentencia en cuya virtud desestime el recurso formulado de contrario, con expresa imposición de costas a la parte recurrente.

### Tercero.

Denegado el recibimiento del pleito del recurso a prueba, siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 16 de mayo de 2018; y, finalmente, mediante providencia de 11 de marzo de 2019 se señaló para votación y fallo el día 14 de marzo de 2019.

### Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quién expresa el criterio de la Sala.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 1 de diciembre de 2016, reunido en Sala, estimatoria parcial de la reclamación económico administrativa formulada contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de abril de 2013 recaída en el expediente 46/3104/11, relativo al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

Primero. En fecha 7 de octubre de 2010, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Valencia incoó a la reclamante acta de disconformidad, modelo A02 nº 71796384, por el Impuesto sobre Sociedades de los períodos impositivos 2005 y 2006, emitiéndose el preceptivo informe ampliatorio.

Presentadas alegaciones por parte de la interesada, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Valencia dictó en fecha 21 de febrero de 2011, acuerdo de liquidación confirmando la propuesta inspectora, practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar de 1.497.238,15 euros, de los que 1.239.000,00 euros correspondían a cuota y 258.238,15 euros a intereses de demora, cuyo desglose era el siguiente:

EJERCICIO 2005 2006	
Diferencia a integrar en BI	0,00 3.540.000,00
Cuota del acta (35%)	0,00 1.239.000,00
Intereses de demora	0,00 258.238,15
Total	0,00 1.497.238,15

Dicho acuerdo de liquidación fue objeto de notificación en fecha 22 de febrero de 2011.

Segundo. Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

· En fecha 29 de diciembre de 2005, se otorgó ante el Notario Don Secundino García-Cueco Mascarós, escritura de constitución de la entidad GEPESA VIVIENDAS, S.L., cuyo capital social de 5.100.000,00 euros fue desembolsado de la forma siguiente:

1. Una aportación no dineraria por importe de 5.073.000,00 euros realizada por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A.
2. Una aportación dineraria de 26.000,00 euros realizada por esa misma sociedad.
3. Dinero en efectivo por importe de 1,000,00 euros entregado conjuntamente por otros dos socios personas físicas.

· La aportación no dineraria realizada por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. consistía en dos fincas urbanas, con la descripción, valor y cargas que se detallan a continuación:

1. Solar edificable situado en Valencia, calle Juan de Verdeguer, número 50.

La finca fue comprada por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. en escritura pública de fecha 6 de abril de 2004, por importe de 2.205.000,00 euros. El inmueble se encontraba gravado con una hipoteca de 2.400.000,00 euros constituida el mismo día de su adquisición.

Su valor neto contable el día 6 de abril de 2005 era de 2.314.634,93 euros.

El valor del inmueble a los efectos de la aportación se fijó en 4.809.000,00 euros, cifra que la entidad contabilizó como un ingreso. Luego el beneficio contable derivado de la operación fue de 2.494.365,07 euros, al ser esta la diferencia entre el valor de la aportación y el valor neto contable del inmueble.

Por otra parte, la diferencia entre el valor de la aportación, 4.809.000,00 euros, y el principal del préstamo hipotecario 2.400.000,00 euros, supuso un desembolso del capital social de 2.409.000,00 euros en la beneficiarla GEPESA VIVIENDAS, S.L.

2. Parcela de tierra situada en el término de Denia, adquirida por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. en escritura pública de 30 de mayo de 2003 por 2.860.000,00 euros. Se pagaron 900.000,00 euros al contado quedando pendiente un importe de 1.960.000,00 euros, el cual debía ser satisfecho al vendedor antes del 19 de febrero de 2005. El inmueble se encontraba gravado con una hipoteca de 5.500.000,00 euros constituida el 18 de febrero de 2005 con BANCAJA, importe muy superior a la parte del precio de adquisición que se encontraba pendiente de pago en la fecha de constitución de dicho préstamo (1.960.000,00 euros).

El valor neto contable del referido inmueble en la fecha de la aportación era de 3.145.291,00 euros.

El valor del inmueble a los efectos de la aportación se fijó en 8.164.000,00 euros y la sociedad aportante contabilizó un beneficio contable de 5.018.709,00 euros, por la diferencia entre el valor de la aportación escriturado del terreno (8.164.000,00 euros) y el valor neto contable de adquisición del mismo (3.145.291,00 euros).

Por otra parte, la diferencia entre el valor de la aportación 8.164.000,00 euros, y el principal del préstamo hipotecario 5.500.000,00 euros, supuso un desembolso del capital social de 2.664.000,00 euros en la beneficiaria GEPESA VIVIENDAS, S.L.

GENEVA FONDO INMOBILIARIO SA recibió de GEPESA VIVIENDAS, S.L.

una participación superior al 99% de su capital social.

· La presentación en el Registro Mercantil de la escritura de constitución de la sociedad beneficiarla fue el día 5 de enero de 2006.

· La operación de aportación no dinerada se acogió, mediante comunicación a la AEAT de fecha 15 de febrero de 2005, al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS).

Como consecuencia de la aplicación de dicho régimen fiscal especial la sociedad aportante, GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A., contabilizó en su cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2005, como beneficio total, la suma de los beneficios derivados de las mismas (2.494.365,07 + 5.018.709,00 = 7.513.074,07 euros),

practicando en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 una corrección al resultado contable de carácter negativo (disminución, casilla 532) por igual importe, en aplicación de lo previsto en el régimen especial, según el cual no debe incluirse en la base imponible de dicho ejercicio, no sometiéndose, en consecuencia, a tributación, el beneficio contable derivado de las indicadas aportaciones no dineradas.

· En el curso del procedimiento de comprobación inspectora se entendió que en la aportación no dineraria del solar edificable situado en Valencia concurrían las condiciones establecidas normativamente para la aplicación del citado régimen especial, no así en relación con la aportación no dineraria del terreno sito en Denia, respecto del que no se admitió la aplicación del régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, en base al criterio recogido en las consultas de la Dirección General de Tributos (V0392-04, V0119-05, V1100-06 y V2241-06). Señala la Inspección que aunque el artículo 94.2 del TRLIS sí permite la aportación conjunta de activos y deudas, no resulta posible aplicar el referido régimen fiscal especial cuando el importe de la deuda objeto de aportación junto con el inmueble con ella gravado, excede del importe correspondiente a la deuda contraída para financiar el coste de adquisición inicial de dicho inmueble, tal y como se produce en este caso.

A juicio de la Inspección, en el supuesto de las aportaciones no dinerarias contempladas en el artículo 94 del TRLIS, la Dirección General de Tributos ha interpretado que también podrían ser aportadas, conjuntamente con los activos no integrantes de una rama de actividad, las deudas directamente vinculadas con los elementos transmitidos. Es decir, se permite la aportación de activos (inmuebles o valores) y pasivos (deudas) solo en el supuesto de que los segundos estén directamente vinculados con los activos transmitidos, esto es, cuando la deuda se haya contraído expresamente en la adquisición, como financiación del bien transmitido. Por ello, señala, de lo anterior se infiere que no es posible la transmisión de cualquier deuda que recaiga sobre el activo transmitido, sino solo las que se originen con motivo de la obtención de la financiación necesaria para realizar su adquisición, estableciéndose de ese modo un límite cuantitativo; el importe de la deuda a transmitir que afecta al elemento patrimonial transmitido.

En el presente caso, la Inspección señala que, con la formalización de un préstamo hipotecario superior al necesario para extinguir la deuda pendiente a la fecha de adquisición del activo transmitido, se evidencian las siguientes pretensiones por parte del aportante:

- El recibir un importe próximo al valor de mercado del inmueble aportado, garantizándose la percepción del precio que hubiese obtenido en la venta directa del inmueble. Y así el precio escriturado de la finca, a efectos de la aportación, es de 8.164.000,00 euros. La diferencia entre este valor y el valor neto contable de 3.145.291,00 euros determina en la aportante un beneficio contable de 5.018.709,00 euros (casi coincidente con el valor nominal del préstamo hipotecario), que por la aplicación del régimen especial será objeto de un ajuste extracontable del resultado obtenido en la casilla 532 del modelo de declaración del impuesto.

- Pero, además, la entidad aportante transmite a la entidad beneficiaria de la aportación el préstamo hipotecario, quedando liberada de la deuda. En otras palabras, lo anterior implica la materialización indirecta de las plusvalías latentes atribuibles a dichos activos toda vez que, a través de las mismas, se estaría percibiendo por la mercantil transmitente, de forma indirecta, el valor de mercado de los elementos transmitidos,- al quedar liberado del pasivo cuando el mismo se transmite conjuntamente con el activo.

- En consecuencia, el préstamo hipotecario (constituido el día 18/02/2005) no se destina, es decir, no tiene como causa, financiar la compra del inmueble por la cantidad que se aplaza (1.960.000,00 euros) en la escritura de adquisición de la finca (30/05/2003) y que vence el día 19 de febrero de 2005.

La hipoteca se utiliza como medio de realizar el patrimonio transformándolo en disponibilidades líquidas en sede de la sociedad aportante (cobra mediante la obtención del préstamo hipotecario y traslada las obligaciones financieras del mismo a la sociedad beneficiaria), pues GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A., trasmite a GEPESA VIVIENDAS, S.L con la aportación no dineraria el inmueble y su carga hipotecaria. En definitiva, por esta vía se anticipa por parte de la transmitente la percepción del precio de la transmisión a su valor de mercado, no obstante lo cual se deja sin tributación la renta generada pues, por aplicación del régimen especial (artículo 94 del TRLIS), se obtiene el beneficio de la tributación diferida.

Ahora bien, matiza la Inspección, siguiendo el criterio administrativo establecido en las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos, solo la parte de la deuda aportada (préstamo hipotecario), que exceda de la deuda contraída para la financiación de la adquisición del mismo, debe tributar por el régimen general del Impuesto, lo que se fundamenta en el respeto al principio de proporcionalidad en los procedimientos



de aplicación de los tributos. Cita la Inspección, a estos efectos, diversas sentencias del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas (asunto T-9/98 , de 22/11/2001 y asunto T-59/99 , de 29/09/2000), de las cuales parece desprenderse, a su juicio, que el principio de proporcionalidad en el ámbito comunitario está referido a que los procedimientos y actuaciones que realicen las autoridades nacionales sean apropiados respecto al objetivo perseguido. Lo cual, según manifiesta, en el presente caso se traduce en evitar que mediante la aportación no dineraria de la finca de Denia se transmita una deuda hipotecaria de un importe (5.500.000,00 euros) muy superior a la deuda pendiente por la adquisición de dicho inmueble (1.960.000,00 euros). Por ello, de acuerdo con dicho principio de proporcionalidad, la Inspección considera procedente la retirada parcial del régimen fiscal especial, por cuanto es perfectamente identificable el importe de la deuda (1.960.000,00 euros) a la que si podría aplicarse correctamente dicho régimen fiscal especial. Como consecuencia de lo expuesto, la Inspección considera que solo debe someterse a gravamen la renta real (en su sentido económico) obtenida por la interesada que, como consecuencia de ceder a la sociedad beneficiaria de la aportación no dineraria la deuda pendiente (5.500.000,00 euros), queda liberada de su pago disminuyendo su pasivo en la diferencia entre la nueva deuda cedida y la deuda inicial (3.540.000,00 euros = 5.500.000,00 -1.960.000,00).

En consecuencia, la parte no acogida al régimen fiscal especial ha de tributar, según la Inspección, de acuerdo con el régimen general del Impuesto sobre Sociedades en los términos recogidos en el artículo 15 del TRLIS.

Tercero. Frente al acuerdo de liquidación identificado en el Antecedente de Hecho anterior se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana en fecha 16 de marzo de 2011, que fue resuelta, desestimándola, mediante resolución de 29 de abril de 2013.

Cuarto. Notificada dicha resolución el día 3 de junio de 2013, en fecha 2 de julio de 2013 se interpuso contra la misma recurso de alzada mediante escrito en que se vierten las alegaciones siguientes, en síntesis:

Primera.- Se alega por la interesada la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria en concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005. Señala que la transmisión del inmueble de Denia tuvo lugar el 29 de diciembre de 2005 coincidiendo con la fecha del otorgamiento de la escritura de constitución de la entidad, por lo que la Inspección debió liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, en lugar del 2006, lo que hizo, en su opinión, para salvar la prescripción del año 2005.

Segunda.- Se alega por la entidad recurrente que la Inspección y el Tribunal Regional parten de un error fundamental y es que en la constitución de GEPESA VIVIENDAS, S.L. no tuvo lugar una subrogación en el préstamo concedido a GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. por BANCAJA. La interesada afirma que GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. continuó siendo deudor de la entidad de crédito, convirtiéndose GEPESA VIVIENDAS, S.L. en hipotecante no deudor, de modo que los bienes aportados respondían del préstamo concedido a la primera, pero no existió, según manifiesta, una novación subjetiva o, lo que la Inspección denomina "aportación de deudas".

Tercera.- Alega la interesada que resulta improcedente acudir a la analogía para trasladar el régimen previsto para la rama de actividad a las aportaciones no dinerarias ya que no existe laguna alguna que colmar.

Cuarta.- La entidad manifiesta que vía interpretación no cabe concluir más que toda aportación no dineraria que merezca tal calificación al amparo del derecho mercantil merece acogerse al régimen fiscal especial y añade que la Inspección lleva a cabo una extraña interpretación económica de la operación que haría imposible la aplicación del régimen especial en contra de su finalidad.

Quinta.- Por último, mediante OTROSÍ, la interesada solicita que se discuta nuevamente la cuestión incidental planteada frente al acuerdo denegatorio de suspensión con aportación de otras garantías.

Quinto. En fecha 1 de diciembre de 2016, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los siguientes términos:

"El Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala en el día de la fecha, en el presente recurso de alzada, ACUERDA: ESTIMARLO PARCIALMENTE , confirmando la regularización inspectora en los términos previstos en los Fundamentos de Derecho anteriores."

Contra dicha resolución se interpone el presente recurso.

## Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005.

- Tampoco es correcto el cómputo de dilaciones realizado por la Inspección y esta cuestión resulta trascendental ya que teniendo en cuenta que las actuaciones de comprobación se prolongaron 378 días, bastaría con justificar que de los 21 días imputados, al menos, 8 de ello no lo fueron, para alcanzar la prescripción. A este respecto debemos advertir:

1º.- Al dictar el Acuerdo de liquidación se modificó el cómputo de dilaciones irregularmente. En efecto, al formalizar el Acta el inspector instructor del expediente dejó constancia de lo siguiente (véase CD1, pdf "11\_A02-71796384 IS 200506 de 07102010):

2 La fecha de inicio de las actuaciones fue el día 09/02/2010 y en el cómputo del plazo de duración debe atenderse a las siguientes circunstancias:

Motivo de dilación/ interrupción Fecha inicio Fecha fin Nº días  
Aplazamiento actuaciones 25-05-10 26-04-10 21

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 21 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y los artículos 102 y 103 del Reglamento General, de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante R.G.A.T)..

Sin embargo, en el Acuerdo de liquidación se alteró sustancialmente lo recogido en el Acta a este respecto (véase CD 1, página 10 pdf "12\_ACUERDO LIQUID. A0271796384 210211"):

" A la vista del expediente, se aprecia que las dilaciones no imputables a la Administración, por razón de la solicitud de aplazamiento de las actuaciones, se encuentran amparadas por las referidas disposiciones y debidamente documentadas.

Así, las que se han hecho constar en el acta son las siguientes:

Motivo de dilación / interrupción Fecha inicio Fecha fin Nº días  
Aplazamiento actuaciones 25-05-10 14-06-10 21

Tal período de dilación resulta de las siguientes circunstancias:

1.- Según se indica en el apartado Tercero la diligencia número 4 de fecha 26-04-2010, las actuaciones continuarán en las oficinas de la inspección el próximo día 24 de Mayo a las 12 horas.

2.- En diligencia número 5 de fecha 14-06-2010, se recoge que las actuaciones que debían ser continuadas en fecha 24 de mayo fueron aplazadas mediante aviso telefónico a petición del representante para el día 2 de junio y nuevamente solicitó aplazamiento para el día 14-06-2010, mediante comunicación por correo electrónico recibida el día 1 de junio.

3.- Por lo anterior, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones establecido en el art. 150 de la LGT, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 21 días, tal y como establece el apartado 2 del art. 104 LGT".

Si se observa con detenimiento se puede observar que en el Acta no se dice que la dilación finaliza en el 14 de junio de 2010 como se hizo constar en el Acuerdo de liquidación.

- Resulta improcedente acudir a la analogía para trasladar el régimen previsto para la rama de actividad a las aportaciones no dinerarias.

- El artículo 83.4 del TRLIS tampoco dice lo que afirma la inspección.
- Lo único que exige el artículo 94 del TRLIS es que los bienes aportados se afecten y nadie pone en duda que este requisito fue cumplido.

### Tercero.

El primer motivo versa sobre la prescripción del ejercicio 2005, y el incumplimiento por la Administración de lo dispuesto en el artículo 150.2 de la L.G.T .

Expone que superado el plazo de 12 meses del artículo 150.1 de la citada norma , la Inspección venía obligada a informar expresamente de esa circunstancia, cosa que no hizo, con lo que la única actuación que interrumpió la prescripción fue la notificación del Acuerdo que sucedió el 21 de febrero de 2011. Invoca diversa Jurisprudencia.

Y desde luego en el plazo no pueden descontarse las dilaciones imputadas al contribuyente.

El TEAC en su Fundamento de Derecho Segundo se refiere a esta cuestión, señalando:

"SEGUNDO.- Con carácter previo se debe resolver la primera de las cuestiones planteadas por la interesada, relativa a la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria por el concepto de Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005, ejercicio en el cual, según alega la recurrente, se debería, en su caso, regularizar su situación tributaria.

El artículo 150.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria (en adelante, LGT) dispone:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley .

(...)"

Resulta especialmente trascendente, habida cuenta de la remisión expresa que hace dicho precepto, acudir a lo que establece el artículo 104.2 de la LGT :

"2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, la regla general básica a tener en cuenta para analizar cuál es el plazo de duración de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación referidas a un determinado impuesto y desarrolladas al amparo de la LGT es que deben concluir en un plazo máximo de 12 meses - contados desde la fecha de notificación al contribuyente del acuerdo de inicio - sin computar, a estos efectos, las circunstancias que puedan considerarse como "periodos de interrupción justificada" o "dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria" .

El Real Decreto 1065/2007, de TI de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGAT) desarrolla estos preceptos, concretamente, en los artículos 103 ("Periodos de interrupción justificada") y 104 ("Dilaciones por causa no imputable a la Administración"), siendo de aplicación a ambas lo dispuesto en el artículo 102 del RGAT relativo al cómputo de los plazos máximos de resolución:



"1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 104. 1.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá por registro del órgano competente para la tramitación del procedimiento, el registro del órgano que resulte competente para iniciar la tramitación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 59 de este Reglamento o en la normativa específica del procedimiento.

2. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y periodos objeto del procedimiento.

3. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones no imputables a la Administración tributaria acreditados durante el procedimiento de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones seguidos frente al deudor principal se considerarán, cuando concurren en el tiempo con el procedimiento de declaración de responsabilidad, periodos de interrupción justificada y dilaciones no imputables a la Administración tributaria a efectos del cómputo del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad.

4. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este Reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este Reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse".

Por su parte, dentro de los supuestos de dilaciones por causa no imputable a la Administración, en el artículo 104 c) del RGAT se recoge el siguiente: "La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar."

En el presente caso, acreditada la notificación de la comunicación del inicio de las actuaciones el día 9 de febrero de 2010, la primera conclusión llevaría a afirmar que el acuerdo resultante de las mismas debería haberse notificado, a más tardar, el 8 de febrero de 2011 de acuerdo con el artículo 150 de la LGT.

Dicha notificación al sujeto pasivo no se produjo hasta el 22 de febrero de 2011, 14 días después, si bien, tal y como queda reflejado en el acta y en el acuerdo de liquidación, la Inspección Tributaria concretó la existencia de 21 días que debían excluirse del cómputo por considerarlas dilaciones del procedimiento por causa no imputable a la Administración. Por tanto, procede analizar dichas circunstancias para verificar, en el caso de que se admitan, que las actuaciones se habrían desarrollado cumpliendo con el plazo máximo a que debían ajustarse.

Dichos 21 días de dilación, que la interesada considera no imputables al contribuyente, derivan de los siguientes hechos:

- Según se indica en el apartado 3 la diligencia número 4 de fecha 26 de abril de 2010, las actuaciones inspectoras continuarán en las oficinas de la Inspección el próximo día 24 de mayo a las 12 horas.

- La siguiente actuación que obra en el expediente es la diligencia número 5 de fecha 14 de junio de 2010, en la que se hace constar, en el apartado 1, lo siguiente:

"En el día de la fecha se continúan las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo y diligenciadas en fecha 26 de abril de 2010 que debían ser continuadas en fecha 24 de mayo y que fueron motivo de aplazamiento mediante aviso telefónico a petición del representante para el 2 de junio y nuevamente se solicitó aplazamiento a fecha de hoy mediante comunicación por correo electrónico recibida el día 1 de junio, cuya copia se adjunta a la presente diligencia, por lo que se considera dilación imputable al contribuyente desde el día siguiente a la fecha fijada para la comparecencia (día 25 de mayo) hasta el día de hoy (14 de junio) siendo por tanto 21 días de interrupción justificada de las actuaciones de comprobación a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras al que se refiere el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de

diciembre, General Tributaria, conforme al artículo 104a) del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio."

El compareciente, con su firma, prestó su conformidad con los hechos y circunstancias reflejados en la diligencia parcialmente transcrita, en la que se incluye, asimismo, como anexo a la misma, copia del correo electrónico de fecha 1 de junio de 2010 en el que, bajo el asunto "Solicitud aplazamiento" se indica que:

"Estando prevista comparecencia para continuar las actuaciones de inspección respecto de Geneva SA el próximo día 2 de junio, y habiéndose producido circunstancias que me impiden acudir en la fecha prevista, solicito un aplazamiento de la citada comparecencia al día 14 de junio a las 13 horas."

La entidad recurrente, en su escrito de alegaciones ante el Tribunal Regional, consideraba que fue realmente la Inspección la que solicito que la fecha de la siguiente visita tuviera lugar el día 1 de junio en lugar del 24 de mayo debido a la carga de trabajo, cuestión que no se sustenta con la conformidad otorgada a la diligencia número 5 de fecha 14 de junio de 2010, por lo que debe rechazarse, y también consideraba que en todo caso, bajo la interpretación más favorable para la Administración, no debería computarse el plazo que transcurrió entre el día 2 de junio y el 14 de junio de 2010 ya que estando prevista la comparecencia para el día 1 de junio de 2010, la próxima comparecencia debería tener lugar como mínimo 10 días después, según ordena el artículo 180 del RGAT. A este respecto se debe indicar que el artículo 180.3 del citado RGAT señala que "Al término de las actuaciones de cada día que se hayan realizado en presencia del obligado tributario, el personal inspector que esté desarrollando las actuaciones podrá fijar el lugar, día y hora para su reanudación, que podrá tener lugar el día hábil siguiente. No obstante, los requerimientos de comparecencia en las oficinas de la Administración tributaria no realizados en presencia del obligado tributario deberán habilitar para ello un plazo mínimo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento." Por ello, y estando presente el representante del obligado tributario en comparecencia de 26 de abril de 2010, la siguiente actuación podría realizarse en cualquier momento, fijándose como fecha siguiente de comparecencia el día 24 de mayo siguiente, por lo que la actuación de la Inspección en este punto debe reputarse correcta.

Se deben desestimar, por tanto, las alegaciones de la parte actora en este sentido."

Pues bien, esta Sala, recogiendo la doctrina jurisprudencial, incluida la STS de 21 de junio de 2016, RC 1591/16, citada por la parte, en sentencia de 13 de octubre de 2016, recurso 454/14, FJ3, ha defendido la existencia de esa actuación formal de la Inspección, tras la superación del plazo máximo de duración, en los siguientes términos:

"Pues bien, el recurso debe ser estimado parcialmente - como luego precisaremos- partiendo de que la Jurisprudencia del T.S. ha señalado, reiteradamente, que para que exista interrupción de la prescripción por las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración, se requiere una actuación formal de la Inspección, poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación y alcance de las actuaciones, lo que aquí no tía acontecido, como se desprende del texto de la Diligencia antes reproducida.

En este sentido la STS de 21 de junio de 2016, RC 1591/2015, que recoge dicha doctrina jurisprudencial señala en su FJ2, lo siguiente:

"SEGUNDO - El artículo 150.2.a), párrafo segundo, de la vigente Lev General Tributaria (RCL 2003. 2945) dispone, en efecto, que la reanudación de las actuaciones, con conocimiento formal del interesado, después de expirado el plazo a que se refiere el apartado 1 (doce o veinticuatro meses) interrumpe la prescripción.

Ahora bien, esta previsión legislativa debe entenderse en sus estrictos términos; no se trata de que una mera actuación ulterior sin más "reviva" un procedimiento ya fenecido, como sin duda es el del caso enjuiciado, según admite la propia Administración recurrente [las actuaciones tenían que durar doce meses como máximo, pues el acuerdo de ampliación se adoptó fuera de plazo, y, sin embargo, se extendieron más allá, notificándose la liquidación cuando ya habían transcurrido más de cuatro años desde el día final para la presentación de la autoliquidación del último periodo comprobado -2005-], sino de una decidida actuación administrativa de llevar a cabo la tarea que inicialmente no realizó en el tiempo legalmente requerido. Por ello el precepto matiza en su segunda parte que "el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que

alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse". No se trata, por tanto, de cualquier diligencia, sino de una reanudación formal de las actuaciones inspectoras.

Así lo hemos afirmado en la sentencia de 18 de diciembre de 2013 (RJ 2014. 119) (casación 4532/2011, FJ 4º; ECLI:ES:TS :2013:6008): la mera continuación de las actuaciones realizadas con posterioridad a la superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector no tiene la capacidad interruptiva que defiende la representación estatal. Ha de mediar una actuación formal de la Inspección de los Tributos poniendo en conocimiento del obligado tributario la reanudación de las actuaciones. En el mismo sentido, pueden consultarse las sentencias de 6 de marzo de 2014 (RJ 2014. 1891) (casación 6287/2011, FJ 4 º; ECU: ES; TS:2G14:1079), 13 de junio de 2014 (RJ 2014. 34321 (casación 848/2012, FJ 4 º; ECLI: ES; TS:2014:2669), 12 de marzo de 2015 (RJ 2015. 18021 (casación 4074/2013, FJ 5º; ECLI:ES:TS;2015:1034 ) y 23 de mayo de 2016 (RJ 2016. 25011 (casación 789/2014 FJ 3º; ECLI:ES:TS:2016:2213 ).

En definitiva, el recurso de casación debe ser desestimado."

Y es que la novedad introducida por la Ley 58/2003, que hasta su entrada en vigor se hallaba únicamente recogida en el artículo 31 quater del RGIT después de la Redacción dada por el Real Decreto 136/2000 lo que hace es especificar a partir de qué momento y en qué condiciones se entiende nuevamente interrumpida la prescripción tras la interrupción injustificada o el incumplimiento del plazo máximo de duración. Y no vale con la simple reanudación de las actuaciones por simple inercia sino con la obligación de enviar prácticamente un nuevo requerimiento o bien documentarlo mediante Diligencia, con la determinación de nuevo del alcance de las actuaciones a desarrollar como requisito esencial.

Piénsese que ello es especialmente importante dado que la aplicación de la norma puede determinar una redificación del alcance de las actuaciones; es posible que, respecto al alcance inicial del procedimiento, se hayan "caído" alguno o algunos de los periodos de comprobación."

Ahora bien, lo que ocurre en el supuesto de autos es que la Inspección concretó la existencia de dilaciones, que no se discuten en este motivo, por 21 días, que sumados a la duración de las actuaciones determinan que el día en que se notificó la liquidación el 22 de febrero de 2011 no se hubiera incumplido el plazo del artículo 150.1, de la L.G.T . De no seguirse este criterio bastará con provocar dilaciones y alegar después el exceso de duración de las actuaciones y, con ello, su prescripción.

Por ello el motivo debe decaer.

#### Cuarto.

En el siguiente se discuten las dilaciones, es decir, los 21 días imputados. Respecto de las mismas cabe señalar:

a) Es cierto que en el acta figura como fecha de finalización de la dilación el 26-04-10 mientras que en el Acuerdo de Liquidación esa fecha se refiere al 14-06-2010.

Pero al margen de que el Acta es una mera propuesta de Liquidación, no estando el órgano competente vinculado por aquella, en el presente caso, además, la rectificación era necesaria pues la fecha de inicio de la dilación se sitúa en ambos casos el 25-05-10 por lo que nunca puede acabar, como indica el acta, un mes antes el 26-04-10.

Y esa actuación no es necesaria comunicársela previamente al obligado tributario.

b) La actora alega también que no existió una petición de aplazamiento por el obligado tributario, y que fue la Inspección la que solicitó que la siguiente vista tuviera lugar el 1 de junio y no el 24 de mayo.

Sin embargo, en la Diligencia nº 5 de 14 de junio figura lo siguiente:

"1.- En el día de la fecha se continúan las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo y diligenciadas en fecha 26 de abril de 2010 que debían ser continuadas en fecha 24 de mayo y que fueron motivo de aplazamiento mediante aviso telefónico a petición del representante para el 2 de junio y nuevamente se solicitó aplazamiento a fecha de hoy mediante comunicación por correo electrónico recibida el día 1 de junio, cuya copia se adjunta a la presente diligencia, por lo que se considera dilación imputable al contribuyente desde el día siguiente a la fecha fijada para la comparecencia (día 25 de mayo) hasta el día de hoy (14 de junio) siendo por tanto 21 días de interrupción justificada de las actuaciones de comprobación a efectos del cómputo del plazo

máximo de duración de las actuaciones inspectoras al que se refiere el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, conforme al artículo 104.a) del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobados por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio."

Consta anexa a la misma el correo de 1 de junio de 2010.

c) Y no puede dejar de computarse el plazo que transcurrió entre el 2 de junio y el 14 de junio de 2010, a la vista de la Diligencia anterior.

El artículo 104 del RGI, no habla de días naturales y si lo hace el párrafo 4 del artículo 150, tras su modificación por la Ley 34/2015, para referirse al periodo "de gracia" al interesado.

d) Y tampoco puede aducirse que durante en esas fechas no se le requirió ninguna actuación, pues durante las mismas continúan las actuaciones, suscritas todas ellas con la conformidad del interesado. Es más, en la de 14 de junio de 2010 se solicitó del recurrente que justificara el motivo de la aplicación del Régimen Especial.

Procede, en suma, desestimar el motivo.

#### **Quinto.**

En el siguiente plantea la nulidad por prescindir del procedimiento de comprobación de valores previsto en los casos de operaciones vinculadas, previsto en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo

Pero sucede que en el presente caso no estamos ante una operación vinculada, sino ante la inaplicación por la Administración del Régimen Especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del citado Texto Refundido, por lo que el precepto a aplicar y el aplicado es el 15 del citado texto legal.

En consecuencia, el motivo debe correr la suerte de los anteriores.

#### **Sexto.**

A continuación, la actora se refiere al auténtico thema debati del recurso, la improcedencia de acudir a la analogía para trasladar el régimen previsto para la rama de actividad a las aportaciones no dinerarias.

Expone que el TEAC reconoce que se cumplieron los requisitos del artículo 94 del TRLIS, si bien limita el alcance cuantitativo del beneficio, ya que únicamente cabría aportar las deudas directamente vinculados con el elemento aportado, esto es, las contraídas expresamente en su adquisición.

Por eso acude a la aplicación analógica del artículo 83.4 del TRLIS puesto que "si en las aportaciones no dinerarias" de rama de actividad tan solo cabe atribuir a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan, otro tanto ocurre con las "aportaciones no dinerarias que no constan en una rama de actividad" siempre teniendo en cuenta que en las aportaciones no dinerarias no se contempla una limitación cuantitativa.

Considera que no existe una laguna legal para aplicar la analogía. Invoca el artículo 12.2 L.G.T.

El artículo 94 del TRLIS deja claro los requisitos, para acogerse al régimen fiscal y en ellos no hay referencia a que las deudas asumidas por la empresa adquirente hayan sido contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.

La resolución recuerda en su Antecedente de Hecho Segundo, ya reproducido, describe los hechos regularizados y en sus Fundamentos de Derecho Cuarto y Quinto aborda esta cuestión:

"CUARTO.- Sentado lo anterior, y con el objeto de realizar el análisis pertinente que permita a este Tribunal resolver la cuestión de fondo planteada por la entidad reclamante es necesario estudiar la regulación contenida en el TRLIS relativa al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Que las aportaciones no dinerarias pueden disfrutar del régimen especialmente beneficioso del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS cuando concurren determinadas circunstancias se establece expresamente por el artículo 94 de dicho texto legal, en el que se indica, por lo que aquí interesa, lo siguiente;



1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del sujeto pasivo de este impuesto o del contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en éste por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante de este impuesto o el contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el cinco por ciento.

c) Que en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)

3. Los elementos patrimoniales aportados no podrán ser valorados, a efectos fiscales, por un valor superior a su valor normal de mercado."

Los hechos en que se concretó la aportación no dineraria realizada por la entidad interesada, a los que la Inspección no permite la aplicación de tal régimen especial, tal como figuran en la documentación obrante en el expediente, fueron los siguientes:

- En fecha 29 de diciembre de 2005 se otorgó ante Notario escritura de constitución de la entidad GEPESA VIVIENDAS, S.L., cuyo capital social de 5.100.000,00 euros fue desembolsado, entre otras formas, mediante una aportación no dineraria por importe de 5.073.000,00 euros realizada por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. La presentación en el Registro Mercantil de la escritura de constitución de la sociedad beneficiada fue el día 5 de enero de 2006.

- Dicha aportación no dinerada consistía en dos fincas urbanas:

La primera de ellas, un solar edificable situado en Valencia, calle Juan de Verdeguer, número 50, a la que la Inspección permitió la aplicación del régimen fiscal especial contenido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS.

La segunda finca consistía en una parcela de tierra situada en el término de Denia, adquirida por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. en escritura pública de 30 de mayo de 2003, por 2.860.000,00 euros. Se pagaron 900.000,00 euros al contado quedando pendiente un importe de 1.960.000,00 euros, el cual debía ser satisfecho al vendedor antes del 19 de febrero de 2005. El inmueble se encontraba gravado con una hipoteca de 5.500.000,00 euros constituida el 18 de febrero de 2005 con BANCAJA, importe muy superior a la parte del precio de adquisición que se encontraba pendiente de pago en la fecha de constitución de dicho préstamo (1.960.000,00 euros). El valor neto contable del referido inmueble en la fecha de la aportación era de 3.145.291,00 euros, y el valor del inmueble a los efectos de la aportación se fijó en 8.164.000,00 euros, contabilizando la sociedad aportante un beneficio contable de 5.018.709,00 euros, por la diferencia entre el valor de la aportación escriturado del terreno (8.164.000,00 euros) y el valor neto contable de adquisición del mismo (3.145.291,00 euros).

La diferencia entre el valor de la aportación, 8.164.000,00 euros, y el principal del préstamo hipotecario, 5.500.000,00 euros, supuso un desembolso del capital social de 2.664.000,00 euros en la beneficiaria GEPESA VIVIENDAS, S.L y GENEVA FONDO INMOBILIARIO SA recibió de GEPESA VIVIENDAS, S.L., una participación superior al 99% de su capital social por ambas aportaciones.

Ante tales hechos y a la vista del precepto transcrito alega la recurrente que se cumplieron todos y cada uno de los requisitos exigidos por el artículo 94 del TRLIS para que la aportación no dinerada realizada pudiera acogerse al régimen especial de diferimiento impositivo.

Siendo cierto que se cumplieron los requisitos exigidos por dicho artículo 94 del TRLIS, sin embargo no es ahí donde radica el problema, sino en el alcance cuantitativo del beneficio a que se puede acoger la aportación "in natura" realizada.

La Inspección viene a contemplar el artículo 83.3 y 4 del TRLIS, que establecen:

"3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.



4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan."

En aplicación analógica de este precepto, considera la Inspección que si en las aportaciones no dinerarias de rama de actividad tan sólo cabe atribuir a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan, otro tanto ocurre en las aportaciones no dinerarias que no consistan en una rama de actividad. En este sentido, el acuerdo de liquidación establece:

"Pues bien, por analogía, y en el supuesto de las aportaciones no dinerarias contempladas en el artículo 94 del TRLIS, la DGT ha interpretado (consultas vinculantes V0392-04, V0119-05 Y V1100-06), que también podrían ser aportadas, conjuntamente con los actos no integrantes de una rama de actividad, las deudas directamente vinculadas con los elementos transmitidos. Es decir, se permite la aportación de activos (inmuebles o valores) y pasivos (deudas) solo en el supuesto de que los segundos estén directamente vinculados con los activos transmitidos, esto es, cuando la deuda se haya contraído expresamente en la adquisición, como financiación del bien transmitido.

De lo anterior se infiere que no es posible la transmisión de cualquier deuda que recaiga sobre el activo transmitido, sino solo las que se originen con motivo de la obtención de la financiación necesaria para realizar su adquisición, estableciéndose de ese modo un límite cuantitativo: el importe de la deuda a transmitir que afecta al elemento patrimonial transmitido."

Y se añade que:

"Ahora bien, para que la citada operación tenga la opción de disfrute del beneficio fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, de acuerdo con el criterio administrativo de las consultas transcritas, el pasivo (en el presente caso, préstamo hipotecario) que se aporte ha de estar vinculado directamente con la financiación del activo transmitido que resulta de su coste de adquisición. Ello significa, que el citado elemento patrimonial no debe responder de una deuda superior a la que se deriva del resto del precio aplazado por el que se busca la financiación ajena que se precisa para dar cumplimiento total al pago de la compra realizada (finca sita en DENIA)."

Por tanto, esta ausencia de relación directa entre la totalidad del préstamo y el inmueble aportado impide considerar el total importe de éste dentro del de la aportación no dineraria, a juicio de la Inspección.

#### Quinto.

Visto lo anterior, se debe indicar que es doctrina de este Tribunal que para que pueda hablarse de "aportación no dineraria" (no de rama de actividad) en los términos del régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS en el caso de aportación de activos y pasivos, los pasivos objeto de aportación han de estar directamente relacionados con la "adquisición, organización o funcionamiento" de los activos objeto de aportación, doctrina esta que acoge el criterio previamente sentado por la Dirección General de Tributos en los términos que más adelante se indican y en los que se apoya la regularización practicada por la Inspección.

En concreto, la reciente resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de enero de 2015 (R.G.: 2735/12), que se apoya en dos resoluciones anteriores de fechas 4 de mayo de 2010 (R.G.: 4229/09) y 21 de septiembre de 2011 (R.G.: 3350/10), señala lo siguiente en su Fundamento de Derecho CUARTO:

"Este TEAC en sus resoluciones, entre otras las de 4-5-10 (R.G. 4229/09) o de 21-9-11 (R.G. 3350/10), sienta doctrina en la materia en el sentido que se acaba de indicar, doctrina ésta que acoge el criterio previamente sentado por la DGT en los términos que más adelante se indican.

En la citada resolución de este TEAC del 4-5-10' (R.G. 4229/09) se afirma:

"Conforme lo establecido en el apartado 4 del artículo 83 del TRLIS en el supuesto de ramas de actividad la aportación de deudas se limita a "las contraídas para la organización o funcionamiento de los elementos que se traspasan" por lo que como en este caso se ha aportado un inmueble conjuntamente con unas deudas que no han sido contraídas expresamente para financiar la adquisición de tal inmueble la operación aquí cuestionada no se ajusta a las definidas en los apartados 3 y 4 del artículo 83 del TRLIS.

En este sentido, resulta relevante tener en cuenta que la normativa prevé de forma expresa la posibilidad de aportación de deudas en los supuestos de aportaciones de rama de actividad, regulados en el apartado 4 del art. 83 del TRLIS siempre que se trate de deudas contraídas para la organización o funcionamiento de los elementos que se traspasan, quedando excluidas el resto. En consecuencia cabe interpretar que también podrían ser aportadas conjuntamente con los activos no integrantes de una rama de actividad las deudas directamente vinculadas con los elementos transmitidos, esto es las contraídas expresamente en su adquisición como financiación. Por este motivo, tampoco cabe admitir las deudas no contraídas con la organización o funcionamiento de los elementos transmitidos por lo que la operación tampoco encajaría en las reguladas en el artículo 94 del TRLIS.

En igual sentido se ha manifestado la Dirección General de Tributos (DGT) en diversas consultas, entre otras, en consultas vinculantes V0119-05, V2241-06, V1022-08, V1664-08 según las cuales el art. 94 TRLIS permite la aportación conjunta de activos (inmuebles y valores) y pasivos (deudas) solo en el supuesto de que las deudas estén directamente vinculadas con los activos transmitidos, esto es. que la deuda se haya contraído expresamente en la adquisición como financiación del bien transmitido.

Así en la consulta vinculante V2241-06 de 10/11/2006 la DGT señala:

"Respecto de la aportación de estas deudas, debe tenerse en consideración lo establecido en el artículo 83.4 del TRLIS, por el cual, a efectos de la aportación de ramas de actividad, pueden ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan, es decir, las deudas contraídas al margen de la organización patrimonial transmitida no pueden formar parte la transmisión de una rama de actividad a efectos de aplicar el régimen especial. Por ello, es criterio de este Centro Directivo que, caso de aportación de elementos patrimoniales al amparo del artículo 94 del TRLIS, afectos a actividades económicas si el aportante es una persona física, solamente pueden aportarse conjuntamente las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de tales elementos, condición que no se manifiesta en el caso planteado, por lo que no se cumplen los requisitos establecidos para entender esta operación como una aportación no dineraria amparada en el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS."

De acuerdo con lo expuesto tanto en las operaciones acogidas al artículo 83.3 como al artículo 94 del TRLIS, las deudas asumidas para financiar la adquisición del inmueble podrán ser objeto de aportación conjuntamente con éste por cuanto están directamente vinculadas al activo transmitido.

En consecuencia, como en el presente caso la entidad ha aportado un inmueble conjuntamente con una deuda que no ha sido contraída para financiar la adquisición de dicho inmueble (ni su urbanización), no cabe acoger al régimen especial del Cap. VIII del Tit. VII del TRLIS el total valor asignado al inmueble de 20 M€ (cifra que suma a los 7,9 M € que suponen las participaciones sociales los 12 M€ del préstamo hipotecario), sino tan sólo la plusvalía correspondiente a los 7,9 M € recibidos en participaciones por el sujeto pasivo, que es lo que propiamente constituye aportación no dineraria, tal como la Inspección hizo en su momento y el TEAR refrendó.

Procede en consecuencia desestimar las alegaciones de la parte actora en esta cuestión."

Por tanto, en aplicación de la citada doctrina, e igual que en el supuesto planteado en aquella resolución, debe confirmarse la improcedencia del acogimiento al régimen especial del Capítulo VIII del Título VII del TRLIS del total valor asignado al inmueble de 8.164.000,00 euros (cifra que suma a los 2.664.000,00 euros que suponen las participaciones sociales los 5.500.000,00 euros del préstamo hipotecario), sino tan sólo de la plusvalía correspondiente a los 2.664.000,00 euros recibidos en participaciones por el sujeto pasivo y del importe de la deuda inicial a 30 de mayo de 2003, 1.960.000,00 euros, que es lo que propiamente constituye aportación no dineraria, tal y como se refleja en la regularización practicada por la Inspección, que el Tribunal Regional refrendó.

En consecuencia, se deben desestimar las alegaciones de la parte actora en este punto y confirmar la regularización inspectora en los términos expresados en el anterior párrafo, si bien, en consonancia con lo

dispuesto en el Fundamento de Derecho TERCERO de la presente resolución dicha regularización debe ser realizada en el ejercicio 2005, tal y como ha alegado la parte actora, con el límite de la reformatio in peius."

Como deriva del artículo 83.3 del Texto Refundido 4/2004, las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad consisten en la separación que realiza una sociedad de parte de su patrimonio que constituye rama de actividad, entendida ésta como una unidad económica autónoma capaz de funcionar de forma independiente, y que entrega como aportación no dineraria a otra sociedad, nueva o ya existente, recibiendo a cambio títulos del capital de la última sociedad.

Nos hallamos ante una operación que se diferencia de la escisión parcial en que en la escisión tiene lugar una disolución parcial de la sociedad escindida, ya que reduce su capital proporcionalmente y los valores de las entidades adquirentes los reciben los socios, no la sociedad. En cambio, en la aportación de rama de actividad no tiene lugar esa reducción de capital, recibiendo los valores de la adquirente la propia sociedad aportante.

Ha de quedar claro que el requisito de que el patrimonio aportado constituya una rama de actividad no resulta privativo de este tipo de operaciones de reestructuración, sino que también debe tenerse en cuenta en las escisiones parciales, en las escisiones totales con atribución no proporcional cualitativamente hablando de las acciones, cuotas o participaciones de las sociedades beneficiarias a los socios de la escindida y en las escisiones financieras, como una asimilación a aquéllas, en relación a la necesidad de que el patrimonio aportado se encuentre integrado por participaciones mayoritarias en el capital de otras entidades.

En todo caso el rasgo configurador de la rama de actividad se concreta en el hecho de que constituye en sí una explotación económica, esto es, una unidad capaz de funcionar con autonomía dentro de la empresa. "

Así, STS de 5 de abril de 2011, RC 3255/2006 se parte de la jurisprudencia comunitaria y se reitera la del Tribunal Supremo. Requisitos: (a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios (f). La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación.

Se encuentra así formada por los bienes y derechos, activos y pasivos, que se encuentran afectos a la actividad que desarrolla la unidad económica. Ahora bien, con independencia de lo anterior contempla el legislador la posibilidad de que queden fuera del concepto de rama de actividad aquellas deudas que se hubieran contraído para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan. De este modo al transmitirse los bienes y elementos que constituyeron la rama de actividad el sujeto podrá optar por incluir o no las deudas.

En efecto, en dichos supuestos de ramas de actividad la aportación de deudas se limita las contraídas para la organización o funcionamiento de los elementos que se traspasan, motivo por el cual, habiéndose aportado un inmueble conjuntamente con unas deudas que no han sido contraídas expresamente para financiar la adquisición de tal inmueble, la citada o cumpliría los requisitos definidos en los apartados 3 y 4 del art. 83 del Texto Refundido.

En consecuencia también podrían ser aportadas conjuntamente con los activos no integrantes de una rama de actividad las deudas directamente vinculadas con los elementos transmitidos, esto es las contraídas expresamente en su adquisición como financiación. Así se ha encargado de precisar además el TEAC a través de sus resoluciones de 4 de mayo de 2010 y de 21 de septiembre de 2011, así como la DGT mediante contestación consulta de 10 de noviembre de 2006, de conformidad con la cual a efectos de la aportación de ramas de actividad pueden ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan, es decir, las deudas contraídas al margen de la organización patrimonial transmitida no pueden formar parte la transmisión de una rama de actividad a efectos de aplicar el régimen especial. De este modo, en caso de aportación de elementos patrimoniales afectos a las actividades económicas efectuadas, si el aportante lo fuese una persona física podrían aportarse conjuntamente las deudas expresamente contraídas para financiar la adquisición de tales elementos.

Por otra parte, la normativa reguladora dentro del citado régimen especial, del artículo 94 del RD 4/2004, considera como aportación no dineraria especial aquella operación, efectuada por una persona física o jurídica, en la que concurren los siguientes requisitos: la entidad que recibe la aportación debe ser residente en territorio español o realizar actividades en el mismo mediante establecimiento permanente al que se afecten los viene involucrados; una vez realizada la aportación, el sujeto pasivo aportante ha de participar en los fondos propios de

la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5%; y, tratándose de la aportación de elementos patrimoniales distintos de las acciones o participaciones sociales por contribuyentes del IRPF los mismos deben de estar afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve a cabo con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio. Asimismo se considera incluida dentro de las aportaciones no dinerarias especiales aquella operación por virtud de la cual un contribuyente del IRPF efectúa una aportación de rama de actividad, siempre y cuando el sujeto lleve su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio.

Pues bien, en el caso presente de los hechos relatados por la Inspección deriva que la aportación no dineraria discutida consistió en las dos siguientes fincas urbanas:

\*\*Solar edificable situado en Valencia, calle Juan de Verdeguer, nº 50.

\*Parcela de tierra situada en el término de Denia, adquirida por GENEVA FONDO INMOBILIARIO, SA, en escritura pública de 30 de mayo de 2003 por 2.860.000 €. Se pagaron 900.000 € al contado quedando pendiente un importe de 1.960.000 €, el cual debía ser una hipoteca de 5.500.000 € constituida el 18 de febrero de 2005. El valor neto contable del referido inmueble en la fecha de la aportación fue de 3.145.291 €. El valor del inmueble a los efectos de la aportación se fijó en 8.164.000 € y la sociedad aportante contabilizó un beneficio contable de 5.018.709 €, diferencia entre el valor de la aportación escriturado del terreno (8.164.000 €) y el valor neto contable de adquisición del mismo (3.145.291 €).

Por otra parte, la diferencia entre el valor de la aportación 8.164.000 € y el principal del préstamo hipotecario 5.500.000 € supuso un desembolso del capital social de 2.664.000 € a favor de la beneficiaria GEPESA VIVIENDAS, SL.

El día 5 de enero de 2006 se presentó en el Registro Mercantil la escritura de constitución de la sociedad beneficiaria.

La operación de aportación no dineraria se acogió, mediante comunicación a la AEAT de fecha 15 de febrero de 2005, al régimen especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, al cumplir los requisitos formales para su aplicación. Como consecuencia de la aplicación de dicho régimen fiscal especial la sociedad aportante GENEVA FONDO INMOBILIARIO, SA, contabilizó en su cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2005, ejercicio al que, entendía, debía imputarse la operación, como beneficio total, la suma de los beneficios derivados de las mismas (2.494.365,07 + 5.018.709 = 7.513.074,07 €), practicando en su declaración por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2005 una corrección al resultado contable de carácter negativo (disminución casilla 532) por igual importe, en aplicación de lo previsto en el régimen especial, según el cual no debe incluirse en la base imponible de dicho ejercicio, no sometiéndose, en consecuencia, a tributación, el beneficio contable derivado de las indicadas aportaciones no dinerarias.

En relación con la aportación del terreno, considera la Inspección que dicha operación no puede acogerse al régimen especial en base al criterio administrativo recogido en las contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos que ha interpretado reiteradamente que, aunque el artículo 94.2 del TRLIS sí permite (por analogía con lo dispuesto en el art. 83.4 de dicha norma), la aportación conjunta de activos y deudas, es necesario que el pasivo aportado (en el presente caso, el préstamo hipotecario) esté vinculado directamente con la financiación del activo transmitido que resulta de su coste de adquisición, por lo que no resulta posible aplicar el referido régimen fiscal especial cuando el importe de la deuda, objeto de aportación junto con el inmueble con ella gravado, excede del importe correspondientes a la deuda contraída para financiar el coste de adquisición inicial de dicho inmueble, tal como se produce en el presente caso.

En suma, la Inspección intenta evitar que mediante la aportación no dineraria de la finca se transmita una deuda hipotecaria por un importe (5.500.000 €), muy superior a la deuda (1.960.000 €) pendiente por la adquisición de la finca, deuda a la que, a efectos de aplicar el régimen especial, la Inspección no pone reparo.

Y los hechos descritos ponen, en suma, de relieve que la actora junto al terreno transmitió una deuda que ella mismo había contraído previamente con una entidad bancaria subrogándose la entidad adquirente Gepesa en la posición de la actora, quedando esta liberada tanto frente a la entidad bancaria como a la adquirente de la deuda, pues la cuenta con Gepesa, fue saldada, hecho acreditado teniendo en cuenta que la entidad aportante recibió aportaciones sociales de la entidad beneficiaria de la aportación por importe de 2.664.000 €, mientras que el terreno aportado se valoró en la aportación en 8.164.000 €.

Y como dice el TEAR de la Comunidad Valenciana en su resolución de 29 de abril de 2013, pág 9 de 14.



"En el presente caso, las participaciones sociales recibidas constituyen el contravalor de la aportación no dineraria, cuya renta puede quedar amparada por el régimen especial, siendo el exceso de las participaciones sociales recibidas no el contravalor de una aportación no dineraria sino la liberación de una deuda, como si se hubiera percibido dinero por la aportación del terreno. Ello se entiende, a juicio de este Tribunal, contemplando este mismo caso, en el que se hubieran percibido acciones por importe de 2.664.000 € y el terreno se hubiera aportado por 8.164.000 €, pero con la variante de que no se hubiera aportado el préstamo hipotecario. En tal hipótesis sería lógico que la diferencia se hubiera percibido en dinero (como si una parte del terreno se hubiera aportado a la constitución de una sociedad y otra parte se hubiera transmitido o vendido a dicha sociedad), dinero que se hubiera destinado por la aportante al pago del préstamo hipotecario. En tal hipótesis se observa que sólo la renta derivada de la aportación no dineraria, cuyo contravalor lo constituyen las participaciones sociales recibidas, puede disfrutar del régimen del diferimiento."

Y no estamos como señala la actora ante la interpretación analógica de la norma, el artículo 83.4, del TRLIS, para aplicarla a otra, el artículo 94 del citado texto legal del LIS, sin vulneración del artículo 14 de la LGT, que en la práctica no establece una prohibición en sentido estricto, limitándose a indicar que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus estrictos términos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, sino ante una simple interpretación de la actuación de la interesada, de la que resulta que el beneficio contabilizado la operación no dineraria incluyó también el derivado de la transmisión y liberación de la deuda.

En suma, el préstamo hipotecario no se destina a financiar la compra del inmueble por la cantidad que se aplaza, sino como medio de realizar el patrimonio transformándolo en disponibilidades líquidas en sede de la aportante, pues Geneva transmite a Gepesa con la aportación no dineraria el inmueble y su carga hipotecaria.

Y de lo que se trata es de la traslación a la adquirente de deudas vinculadas a las participaciones en la medida en que formen parte de la estructura financiera del patrimonio principal segregado.

Añadir a lo expuesto, que en el caso de rama de actividad no hay una sucesión universal, tal como postula la actora.

Todo lo expuesto conlleva a desestimar el motivo.

#### **Séptimo.**

En el siguiente se aduce que el artículo 83.4 del TRLIS tampoco dice lo que afirma la demanda.

Resalta la actora que los términos utilizados por el citado artículo "organización o funcionamiento de los elementos que se traspasan" son más amplios que el de "adquirir" utilizando por la Inspección, así como que al aducir la existencia de motivos económicos la Inspección está admitiendo que las deudas aportadas fueron contraídas por el funcionamiento de los elementos que se traspasaron, en concreto, para financiar las obras en los solares aportados.

Pero como se ha indicado anteriormente, el exceso de las participaciones sociales recibidas por la recurrente es simplemente la liberación de la deuda y no tiene nada que ver "con deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan."

Luego el motivo debe decaer.

#### **Octavo.**

En el último del recurso afirma que lo único que exige el artículo 93 (debe entenderse 94) es que los bienes aportados se afecten y nadie pone en duda que este requisito fue cumplido.

Nos remitimos a los pronunciamientos anteriores de esta sentencia para desestimar dicha alegación, y, por ende el recurso interpuesto.

#### **Noveno.**

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA procede imponer las costas a la recurrente conforme al criterio del vencimiento.



**FALLO**

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos DESESTIMAR Y DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad GENEVA FONDO INMOBILIARIO, S.A. , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual confirmamos en todos sus extremos por ser ajustada a derecho, con imposición de costas a la actora.

La presente sentencia 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; 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.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ 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.