



Roj: SAN 1297/2014
Id Cendoj: 28079230022014100170
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 171/2011
Nº de Resolución:
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

Madrid, a veintisiete de marzo de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº **171/11**, que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (*Sección Segunda*) ha promovido el Procurador Don Eduardo Moya Gómez, en nombre y representación de la entidad mercantil **CASA GROGA DE SANT BOI, S.L.**, frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico- Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía litigiosa asciende a 1.974.076,84 euros. Es ponente el Iltrmo. Sr. Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, quien expresa el criterio de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO .- Por la mercantil expresada se interpuso recurso contencioso-administrativo, mediante escrito de 25 de mayo de 2011, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de abril de 2011, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del TEAR de Cataluña de 27 de mayo de 2010, que declaró inadmisibile, por extemporánea, la reclamación deducida por la recurrente contra la liquidación dictado por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación de la Agencia Tributaria en Cataluña, del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, por el importe arriba indicado. Se acordó la admisión a trámite del recurso por providencia de 8 de junio de 2011, en la que igualmente se reclamó el expediente administrativo.

SEGUNDO .- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda mediante escrito de 18 de octubre de 2011 en el que, tras alegar los hechos y exponer los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, anulando los actos revisorios impugnados y, además, la liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2000.

TERCERO .- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado el día 14 de diciembre de 2011, en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplica la desestimación del recurso contencioso-administrativo, por ser ajustadas a Derecho las resoluciones impugnadas.

CUARTO .- Recibido el proceso a prueba, se practicaron las que propuso la parte recurrente y la Sala consideró admisible, con el resultado que consta en autos

QUINTO .- Dado traslado a las partes por su orden para la celebración del trámite de conclusiones, las evacuaron ambas mediante la presentación de sendos escritos en que se ratificaron en sus respectivas pretensiones.

SEXTO .- La Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 20 de marzo de 2014 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

SÉPTIMO .- En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluido el plazo para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de abril de 2011, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de mayo de 2010, que declaró inadmisibles, por su extemporánea interposición, la reclamación deducida por la recurrente contra el acuerdo de liquidación dictado por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación de la Agencia Tributaria en Cataluña, del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000.

SEGUNDO.- Es preciso analizar, en primer término, la cuestión relativa a la interposición en plazo de la reclamación ante el TEAR de Cataluña y, por necesaria conexión con ella, la de si el acto de liquidación ganó firmeza o, por el contrario, debió ser objeto de examen en vía económico-administrativa, a través de sus dos forzosas instancias, lo que haría contraria a Derecho la declaración de inadmisibilidad de aquélla, por extemporánea interposición, así como la del TEAC que en alzada la confirma.

Para resolver tal cuestión, en que a juicio de la Sala queda patente el error jurídico tanto del TEAR de Cataluña como del TEAC, lo decisivo no es tanto suponer que el escrito de 8 de marzo de 2005 era ya tardío, lo que no se discute en este proceso, pues liquidación se notificó el 7 de febrero de 2005 -dato del que no hay discrepancia-; ni tampoco lo es que el escrito mostraba con plena corrección jurídica la voluntad de recurrir la liquidación, pues tampoco este extremo suscita discrepancia alguna.

Lo decisivo es si el escrito de interposición, previo al anteriormente citado, de 22 de febrero de 2005, reiteradamente reproducido en autos y aportado *ad nauseam* por la actora, posee validez y eficacia jurídica como para acreditar la fecha de la reclamación, que así cabría determinar como interpuesta tempestivamente.

Es de reconocer que contra los intereses de la recurrente en este proceso existen dos indicios, que no son para la Sala pruebas concluyentes: a) que resulta extraña y difícilmente explicable la existencia de dos escritos diferentes que cumplirían la misma función procedimental -con notables diferencias de redacción que no afectarían a su validez y eficacia-, máxime cuando esa innecesaria duplicidad no nos ha sido justificada; b) en segundo lugar, que la sociedad actora no ha aportado la copia original de dicho **documento** sellado, pues el testimonio **notarial** lo es de un **documento** que ya es copia, de suerte que puede permanecer en la incógnita, por esa circunstancia, el hecho determinante, como es la recepción del escrito por la Administración destinataria, que ésta niega, pese a que no pone seriamente en duda la autenticidad del sello, procedente de la Administración de Sant Cugat del Vallés, de la Agencia Tributaria en Barcelona.

Por el contrario, favorecen a la interesada indicios que tampoco cabe reputar definitivos, pero sí de mayor peso específico y, además, en caso de duda de hecho como la que aquí se ha suscitado, amparados por el principio *pro actione* (o *in dubio pro actione*), que exige a la Administración y a los Tribunales de Justicia interpretar los requisitos y formalidades exigidos en las leyes del modo que mejor se avenga a la admisibilidad de los recursos, de conformidad con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 CE). Tales indicios son: a) El TEAR de Cataluña viene a admitir que el sello estampado en el escrito de 22 de febrero de 2005 es auténtico, pues acentúa la circunstancia, inocua a estos efectos, de que lo hubiera plasmado una dependencia de la AEAT distinta a la que había sustanciado el procedimiento inspector; b) al margen de lo anterior, no es concebible la posibilidad de que el sello sea algo intermedio entre lo falso y lo auténtico, como parece patrocinar el TEAR y ratificar el TEAC (fundamento segundo, *in fine*, en el folio 11 de la resolución recurrida), pues si bien no le incumbe decidir sobre ese extremo, de inequívoca transcendencia penal, en puridad dirime la cuestión bajo la hipótesis de que el sello fuera falso, que es lo que viene a hacer en la práctica.

En tal sentido, en caso de sospecha de falsedad, incluyendo entre sus formas comisivas la utilización ilegal de un sello verdadero -que de modo solapado se viene a insinuar por la Administración cuando afirma que el sello no es de registro de entrada y, además, que la práctica había introducido ya en esa época la utilización de etiquetas autoadhesivas- no cabía otro deber que el de denuncia, que para los funcionarios públicos no es una mera facultad, sino una obligación jurídica, incluso penalmente relevante cuando se omite dolosamente (art. 408 Código Penal), mientras que si el sello no es falso o no cabe suponer tal cosa, entonces debe ser presumido auténtico, pese a las dudas suscitadas, que sólo se podrían dilucidar en sede penal; c) en relación con lo anterior, no es admisible que corresponda al interesado la prueba absoluta sobre la efectiva entrada de un **documento** en las dependencias de la Administración y ésta quede dispensada del deber de asegurar -y certificar- que tal **documento** no existe, pues la duda sobre un hecho que necesariamente debía conocer en caso de que se hubiera producido, como la presentación efectiva del escrito de 22 de febrero de 2005, no puede representar para ella beneficio alguno, derivado de su propio desorden estructural.

No cabe olvidar que la sociedad es titular del derecho del artículo 34.1.g) de la LGT , de *solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de*

los **documentos** presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos **documentos**, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

Es cierto que tal certificación no se solicitó, pero si se hubiera hecho, la **Inspección** no estaba en condiciones de constatar, bajo fe pública administrativa, si el **documento** se presentó o no, pues la duda persiste en la actualidad, agravada por otro hecho que no puede ser soslayado, y que no puede reportar ventaja a la Administración: la infracción del deber procesal de remitir a esta Sala el expediente administrativo íntegro, ordenado, foliado y testimoniado, bajo certificación del órgano remitente (art. 48.4 LJCA), prevención que aquí no ha sido observada, dado el caos reinante en el expediente enviado a la Sala.

Ello no significa que tal infracción posea relevancia procesal por sí sola, pues la recurrente no se ha opuesto a la informal remisión documental y, además, ha deducido su demanda sin reservas de esta clase, pero sí sirve para interpretar, en armonía con las resoluciones dictadas, que la Administración no tiene la certeza negativa sobre el dato crucial de que el escrito debatido quedase registrado, antes bien, no sabe a ciencia cierta si se presentó o no, duda que le es imputable y de la que no puede resultar favorecida.

Además, de todo lo anterior, ha obrado con escaso respeto a los principios de objetividad y confianza legítima cuando desestima el recurso de anulación suscitado por la entidad mercantil recurrente frente a la declaración de inadmisibilidad, pese a ser sustancialmente idéntico a otros recursos de la misma índole, deducidos por los socios individuales en relación con liquidaciones del IRPF, en que las circunstancias eran idénticas en lo sustancial a las concurrentes en este asunto. En tal sentido, no puede compartirse el razonamiento del Abogado del Estado en el trámite de conclusiones sobre las diferencias entre los hechos enjuiciados en este asunto y los que dieron lugar a tales estimaciones de los recursos de anulación, incluso a la estimación del recurso nº 183/11, seguido ante la Sección 4ª de esta Sala de la Audiencia Nacional, pues tal diferencia es situada, indebidamente, no en los hechos y circunstancias del discutido escrito de 22 de febrero de 2005, sino en las concurrentes en el segundo escrito, de 8 de marzo de 2005. Dice así la mencionada sentencia:

"SEGUNDO.- La demandante sostiene a través del presente recurso contencioso-administrativo la validez del escrito de interposición presentado el día 14 de marzo de 2005 en las reclamaciones... y la improcedente declaración de extemporaneidad decretada por el TEAR de Cataluña.

Añade que el TEAR ha resuelto de forma estimatoria otras reclamaciones referentes a otros impuestos que se encontraban en el mismo caso, de forma que la actual resolución supone ir contra sus propios actos (Así, resolución del TEAR Cataluña de 14 de diciembre de 2006 y de 29 de enero de 2009, LANDISAN SA y Doña Fidela ...)".

"Y por último, opone que la notificación efectuada en el procedimiento inspector es defectuosa porque se realizó en domicilio distinto del designado para notificaciones, de ahí que no pueda surtir efecto hasta el momento en que la parte se de por notificada..."

"TERCERO.- La cuestión a resolver en este recurso estriba en determinar si el escrito de fecha 14 de marzo de 2005 que ha sido cuestionado por el TEAR y el TEAC a través de sucesivas resoluciones, debe tenerse como escrito de interposición eficaz, o no, tal y como sostiene la Administración, que ha entendido que tal escrito no pudo ser presentado, en virtud de los defectos de los que adolece, y de la ausencia de registro del mismo, tanto en el registro de entrada como en el de salida".

"La Sala ha examinado los escritos controvertidos incorporados a la demanda, y al expediente administrativo. Resulta extraño que la parte demandante presentara dos escritos, uno con fecha 14 de marzo de 2005 ante la Administración de San Cugat del Vallés, en su propio nombre y en el de su esposa e hijos, y posteriormente otro escrito en fecha 11 de abril de 2005 (Administración de Pedralbes-Sarriá) en su propio nombre, en el que formalizaba alegaciones, especificando que interponían reclamación y efectuaban alegaciones, sin referencia a la precedente reclamación".

"Es igualmente cierto que la Administración de San Cugat ha constatado que el escrito que aparece sellado en dicha Dependencia no aparece registrado en sus registros de entrada y de salida; y que el sello en cuestión venía utilizándose en el área de gestión".

"Resulta igualmente que a lo largo de 2005, da comienzo el registro informatizado de escritos, si bien, la Administración no especifica qué sucede en casos de fallo del sistema informático, o si existen registros complementarios o auxiliares de carácter manual que suplan la eventualidad (véase folio 97 y 98 en el que

consta el informe de la Administración de San Cugat). Lo cierto es que la parte aportó como prueba otros escritos en los que se constata la presencia de sellos de caucho, semejantes al cuestionado".

"Consideramos, por tanto, que cabe la posibilidad, apuntada por la recurrente, de que ante la falta o defecto del sistema informático pudiera suceder que el escrito de interposición (conjuntamente interpuesto por varios afectados) no quedara registrado informáticamente. A pesar del cúmulo de irregularidades que se presentan, y lo anómalo de presentar en días sucesivos dos reclamaciones -una mediante la mera interposición y otra mediante la formalización de alegaciones-, cabe mantener una duda razonable de que el escrito se presentara fuera del sistema por razones técnicas, y que incomprensiblemente no quedara anotado ni unido a las actuaciones".

"Consta que con fecha 24 de noviembre de 2006 (folio 113) los demandantes presentaron escrito ante la Unidad Regional adjuntando sendas consultas ante la DGT y copia del escrito de 14 de marzo de 2005, para surtir efectos en el expediente de referencia.

A la vista de todo lo anterior, y de las diversas circunstancias que llevaron al TEAR y al TEAC a declarar la ineficacia del escrito de 14 de marzo de 2005, teniéndolo por no presentado, y en defecto de otras pruebas, este Tribunal considera que el referido escrito debe surtir efecto, en el sentido de entender que la reclamación se presentó en plazo. Nos encontramos ante un escrito que se presentó en una oficina indicada a tal efecto, aunque no fuera la dependencia de origen (artículo 235.2 y 3 LGT ; y 68 y 69 RD 391/1996 de 1 Marzo (Reg. de procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas); consta que la presentación debería haberse materializado a través del sistema informático que estaba implantado desde enero de 2005; pero lo que no ha quedado aclarado es qué mecanismos se habían previsto para el caso de presentación de escritos al margen del sistema, por fallo del mismo, y si existían registros auxiliares complementarios; razón por la que existiendo una apariencia de veracidad en el **documento**, desde el momento en que lleva estampado un sello de los usados en las dependencias administrativas, la Sala entiende que debe surtir efecto y que en consecuencia procede admitir como presentada en plazo la reclamación económico-administrativa formulada ante el TEAR del Cataluña, con objeto de que resuelva la misma".

"En este mismo sentido nos hemos pronunciado cuando **documentos** que no aparecían registrados venían apoyados por otras pruebas, que permitían darlos por válidos (Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª, Sentencia de 22 Dic. 2010, rec. 8/2010 y 21/20; Sentencia de 19 Ene. 2011, rec. 376/2009)".

TERCERO.- Señalado lo anterior, el principio revisor de esta jurisdicción no puede entenderse de forma tan expansiva como se hace en la contestación a la demanda, de suerte que habría una especie de derecho del TEAC y, también del TEAR de Cataluña, en primera instancia, a juzgar el fondo de sus reclamaciones y recursos, no obstante haber abdicado de ello en un primer instante -por virtud de la inadmisión indebidamente declarada-, por lo que sería preciso, en esa interpretación, que esta Sección no comparte, reenviar al TEAR la reclamación inadmitida para que la resuelva en cuanto al fondo de las cuestiones planteadas, con ulterior alzada forzosa, enojoso itinerario de dos instancias que se le impondría al recurrente para agotar la preceptiva vía económico-administrativa y facilitar el acceso del asunto a esta jurisdicción, todo ello provocado por una infracción legal imputable sólo a la Administración, que no puede aquí tampoco verse favorecida con sus propios incumplimientos de la Ley ("*allegans turpitudinem propriam non auditur*"). A tal respecto, debe reiterarse aquí lo declarado por esta Sala en una cuestión similar, planteada en el recurso 281/09 y resuelta en la sentencia de 26 de abril de 2012 :

"QUINTO.- Lo hasta aquí expuesto, en criterio que entendemos claramente respaldado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, determina la nulidad de la resolución del TEAC que, partiendo de la licitud y regularidad de la notificación por anuncios o edictos, consideró extemporáneo el recurso de alzada deducido por el interesado frente al acuerdo del TEAR de Madrid de 27 de noviembre de 2006, declaración que nos debe conducir inmediatamente a determinar si, tal y como postula el demandante, debe la Sala abordar el fondo de las pretensiones deducidas (legalidad de las liquidaciones correspondientes a los ejercicios 1998 y 1999 del Impuesto sobre Sociedades) o si, por el contrario y como defiende el Abogado del Estado, esta sentencia tendría vedada tal posibilidad de enjuiciar el fondo de la cuestión debido al carácter revisor de esta jurisdicción".

"SEXTO.- Como esta Sala ha tenido oportunidad de declarar de forma repetida, en modo alguno puede compartirse la tesis del Abogado del Estado, expresada en su contestación a la demanda que, manteniendo una interpretación extensiva y, a nuestro juicio, inconciliable con el derecho a la tutela judicial efectiva de la parte demandante (art. 24.1 CE), basada en la naturaleza revisora de esta jurisdicción, opina que, para la

hipótesis de que esta Sala considerase disconforme a Derecho la declaración de inadmisión por razón de la extemporánea interposición de la alzada, el efecto de dicha declaración no podría ser en modo alguno el reconocimiento del derecho de fondo postulado, sino el reenvío al TEAC para que, admitiendo el recurso de alzada que en su día inadmitió, aborde el fondo de la cuestión, lo que determinaría un acto nuevo y un eventual nuevo recurso jurisdiccional".

"Pues bien, el principio revisor de esta Jurisdicción, plasmación del cual se encuentra en los arts. 25 y 31 de la LJCA, no tiene el alcance expansivo que se predica de él en la contestación a la demanda, sino que se satisface con la impugnación de un acto de la Administración -o disposición u otras actuaciones asimilables al acto- y con el ejercicio de la pretensión de nulidad (art. 31), que puede venir acompañada de la denominada pretensión de plena jurisdicción, encaminada a lograr el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y, en su caso, la adopción de medidas para su restablecimiento".

"No cabe olvidar que el agotamiento de la vía administrativa previa al acceso a la tutela judicial, primera vez que un acto de la Administración es examinado por un órgano judicial independiente, es una carga legal que se impone al administrado y a la que no se puede atribuir un efecto afflictivo agravado para éste, al tiempo que no puede ser conceptuado como un derecho de la Administración el de pronunciarse previamente sobre el fondo del asunto, de suerte que, aun habiéndose abstenido libremente de hacerlo, como en este caso ha sucedido, conserve a ultranza esa facultad quasi judicial de examinar el fondo. Antes al contrario, hay aquí un acto que por ministerio de la Ley agota la vía administrativa y respecto del cual puede ejercitar su destinatario las pretensiones que considere oportunas. En otras palabras, si el órgano administrativo yerra al apreciar los presupuestos y requisitos legales de su propia actividad, carece de una segunda oportunidad, cuando el asunto ha sido ya residenciado ante los Tribunales, para rectificar, pues tal atribución, que no figura en ley alguna, sería tanto como privilegiar a la Administración y primar sus incumplimientos legales, con infracción, en su caso, del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, comprendido en el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE)".

"SÉPTIMO.- Ello no significa, como el Abogado del Estado parece temer, la automática estimación de lo pretendido sobre el fondo, sino el análisis de éste por el Tribunal de justicia según haya sido configurado el debate por las partes, en sus escritos rectores, donde se identifica el acto impugnado y lo que respecto de él se pide.

No obstante ello, cabe afirmar, por ser relevante, que ni el TEAC en su función revisora ni el Abogado del Estado, al contestar a la demanda, examinan la cuestión esgrimida por la parte recurrente en relación con el fondo del asunto, esto es, la calificación como permuta..., cuando bien pudieron ser aducidos en la contestación a la demanda motivos de refutación del fondo para la hipótesis de que la Sala accediera a abordar el fondo del asunto, como finalmente ha sucedido".

CUARTO.- Procede, en consecuencia, examinar el fondo del asunto suscitado en la demanda, que se refiere a la procedencia de tomar como valor inicial, en la ganancia patrimonial, situada en el momento de adquisición, por aportación de capital *in natura* de la finca a la sociedad denominada Casa Grogga de Sant Boi, la resultante del avalúo efectuado por la entidad VALTECNIC, empresa de tasación homologada por el Banco de España, la cantidad de 795.800.000 pesetas, siendo de destacar que dicho importe, así objetivamente establecido, determinó la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de subsanación de errores otorgada, bajo fe pública **notarial**, el 28 de junio de 2000.

A tal respecto, debemos indicar que, como ha quedado ampliamente reflejado, la Administración revisora, en ninguna de sus dos instancias, ni el escrito de contestación a la demanda, suscitan oposición, reserva o controversia alguna sobre tal valoración. Su oposición a que dicho valor de adquisición, que afecta también al *quantum* del capital social, asimismo objeto de rectificación, queda limitado en el acta de disconformidad a la opinión de la inspectora actuaria sobre que esa subsanación, pese su autorización por notario, sería ilícita en la medida en que el objetivo perseguido (así se indica en el folio 25/48, *in fine*, del acta) sería el de minorar el beneficio resultante de la transmisión de la tercera parte indivisa de la cita finca Casa Grogga, lo que se obtendría aumentando considerablemente el valor inicial y reduciendo consecuentemente la plusvalía.

Ahora bien, el actuario no puede juzgar la validez de los actos **notariales** -y regístralmente inscritos- sin exponer verdaderas y sólidas razones jurídicas para ello, teniendo en cuenta, además, que si lo que se está calificando por la **Inspección** es un negocio jurídico de subsanación que reuniría todos los requisitos, de aceptarse la visión de la actuaria, como para considerarse fraudulento, por haber sido adoptado en perjuicio de

terceros, como lo es la Hacienda Pública, tal conclusión habría requerido someterse al procedimiento especial del artículo 24 de la LGT de 1963 -.

Al margen de ello, el acta de disconformidad adolece de una notable contradicción en este extremo, pues para desmentir que el aportante y administrador Sr. Jose Miguel desconociese el valor real -declarado en 7.000.000 pesetas, con precio unitario de 22 pts/m²- objeto la transmisión en 1991 de una porción de la misma finca por 50.000.000 pesetas, con precio por metro cuadrado de 5.236,85 pesetas, muy superior al declarado en la escritura de constitución de la sociedad. Sin embargo, tal argumento se vuelve claramente en contra de la idea que pretende sustentar, pues tal precio de 1991, que el acta acepta a efectos dialécticos, supera incluso al reflejado en la subsanación, inspirada a su vez en la tasación efectuada -2.494,69 pts/m²- lo que evidencia que, cuando menos, el valor real de la finca recibida en 1997 superaba patentemente su valor declarado.

En cualquier caso, ningún debate ha habido en la vía revisoria administrativa ni en este proceso acerca de ese dato o circunstancia de puro hecho: la determinación del valor inicial de un inmueble aportado a una sociedad. Si la Administración tuviese dudas acerca de la incorrección de la valoración determinada por la empresa VALTECNIC, la cual es rechazada liminarmente sin considerar su contenido -pues se asigna un valor absoluto y presuntivo al declarado, obviando no sólo su eventual contradicción con el valor de mercado-, debería haber desarrollado algún esfuerzo de búsqueda de tal valor real.

En cualquier caso, la demanda no ha sido respondida por la Administración en este punto y los sucesivos, pues ha limitado sus argumentos a sostener la extemporaneidad de la alzada y a suponer, erróneamente, que una hipotética estimación del recurso en este punto obligaba a la Sala a remitir al TEAR de Cataluña la reclamación indebidamente inadmitida, pero sin oponerse a los motivos de fondo también esgrimidos, aun cuando tales objeciones se formularan *ad cautelam*, debido al principio procesal de eventualidad.

En tales términos y dada la naturaleza fáctica de la polémica en relación con la determinación del *quantum* del valor inicial, en 1997, de la finca aportada a la recurrente, a fin de cuantificar la plusvalía generada el 3 de noviembre de 2000 y la falta de oposición a la prueba practicada al efecto por la recurrente, incluida la documental, tal pasividad significa una aquiescencia, aun implícita, al valor establecido en ese dictamen, acompañado a la demanda y que podía haber sido refutado en el escrito de contestación.

QUINTO .- Acerca de la posibilidad de opción sobrevenida por el diferimiento por reinversión de la mencionada plusvalía (art. 21 LIS de 1995), el éxito procesal obtenido con el anterior motivo, en tanto reduce sustancialmente la cuantía de ésta, lo minimiza y altera significativamente sus posibles parámetros económicos. No obstante ello, no es posible reconocer ese sobrevenido derecho a obtener un beneficio fiscal que exige, para su obtención, no sólo la observancia de requisitos formales no cumplidos en lo más mínimo (art. 38 del Real Decreto 537/1997 , que aprueba el Reglamento sobre Sociedades, sino la condición de activo fijo de la citada finca y su afección a la actividad económica de una sociedad a la que la Administración considera que debió tributar, en el periodo entre el 29 de junio y el 31 de diciembre de 2000, como transparente fiscal.

SEXTO .- Tal circunstancia nos autoriza a conectar el anterior motivo, referente al eventual y sustitutivo disfrute del beneficio fiscal del diferimiento por reinversión (art. 21 LIS), con el seguidamente aducido, en relación con el régimen de tributación. En este punto, no cabe admitir que la recurrente desplegara una actividad arrendaticia de inmuebles, pues no se ha intentado prueba procesal sobre el presente punto, que la propuesta se ha centrado en la admisibilidad de los recursos formulados en la vía económico-administrativa, salvando la declarada inadmisión por extemporaneidad, y la cuestión relativa a la valoración de la ganancia experimentada, no así en lo que se refiere a la existencia de una actividad empresarial propiamente dicha.

A tales efectos, debemos recordar la reciente sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2014, dictada en el recurso nº 172/2011 , promovido a instancia de la mercantil LANDISAN, sociedad socio de CASA GROGA DE SANT BOI, finalizada con sentencia desestimatoria, en que se parte de la condición evidente de ésta última como transparente a efectos de la imputación a sus socios. Dice así la citada sentencia:

"SÉPTIMO: Se cuestiona la procedencia o no de la aplicación del régimen de transparencia fiscal a la actora (LANDISAN) durante el período comprendido entre el 01.12.2000 y el 31.12.2000.

La resolución impugnada confirma la pretensión de la actora, al entender que durante dicho período, no le es aplicable (Fundamento Jurídico Tercero).

Los efectos que produce esta declaración son, en parte, relevantes, pues no debemos olvidar que la aportación realizada del local a la entidad CASA GROGA SANT BOI, S.L., se produce en 22.12.2000, ejercicio incluido en la liquidación practicada, por lo que el período impositivo en el que se realiza dicha operación se somete al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, y no al de transparencia fiscal, por el que venía tributando hasta el 30.11.2000, en lo que se matiza lo ya declarado en relación con el régimen de tributación por el que la actora presentaba sus autoliquidaciones.

Esto quiere decir, como pone de manifiesto la actora que, la aportación no dineraria se realiza por una sociedad que tributa por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en favor de una sociedad, sometida al régimen de transparencia fiscal".

"En primer lugar, con esta declaración queda enervado el argumento que se hacía descansar sobre la inactividad de la recurrente y su sometimiento al régimen de transparencia en relación con este corto período impositivo, cobrando relevancia el motivo económico válido asentado en la reestructuración empresarial.

En segundo lugar, queda intacta la declaración sobre la aplicación del régimen especial de la transparencia fiscal a la entidad CASA GROGA, como ya hemos declarado".

"Esto no altera la no aplicabilidad del régimen de fusiones, que hemos fundamentado en la ausencia de motivo económico válido y en la falta de prueba por parte de la actora al respecto".

"OCTAVO: El siguiente motivo es el de la improcedencia de la imputación de la base imponible regularizada por la **Inspección** en sede CASA GROGA a LANDISAN, ejercicio 01.12.2000 a 31.12.2000, como dice la **Inspección**, y menos aún en el ejercicio 2004, como pretende el acuerdo de liquidación. Alega la existencia de un "error" en la liquidación, por la referencia que se hace al período impositivo 01/12/2004 a 31/12/2004, que no ha sido inspeccionado, por lo que se conculca el art. 124 de la LGT .

Partiendo de la aplicabilidad del régimen de transparencia fiscal a la entidad CASA GROGA, como resultó de la regularización practicada a dicha entidad por la **Inspección**, confirmada en vía económico-administrativa, la cuestión siguiente es determinar la conformidad o no de la imputación de las bases imponibles positivas de la entidad GROGA, de la que la actora, LANDISAN, es socia".

"En este sentido, el art. 75 (redacción dada por la Ley 55/1999), de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, dispone: "(...).

2. Las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes se imputarán a sus socios que sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por este Impuesto (...)".

"Como se desprende de este precepto, la imputación a los socios de la sociedad transparente viene impuesto por la propia norma fiscal, por lo que concurriendo el presupuesto de hecho contenido en la norma, la imputación de las bases imponibles positivas se han de realizar en sede de la entidad que es socia de la transparente".

Todo ello determina la estimación parcial del presente recurso jurisdiccional, con anulación de los actos de **inspección** y revisión que han sido objeto de impugnación, en tanto han considerado intempestivamente interpuesta la reclamación económico-administrativa, de un lado; y partiendo de la citada inadecuación a Derecho, también en lo que respecta al valor de la ganancia obtenida por la recurrente en 2000 por la enajenación del activo a que nos hemos venido refiriendo, cuyo valor de adquisición debe ser coincidente con el propuesto por la demandante, a su vez determinado en el informe de tasación que no ha sido controvertido por la parte adversa.

SÉPTIMO .- De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , no se aprecian méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas, por no haber actuado ninguna de las partes con temeridad o mala fe en defensa de sus respectivas pretensiones procesales.

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY

FALLAMOS

Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador Don Eduardo Moya Gómez, en nombre y representación de la entidad mercantil **CASA GROGA DE SANT BOI, S.L.**, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de abril de 2011, desestimatoria del recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 27 de mayo de 2010, que declaró inadmisibles, por extemporánea interposición, la reclamación



deducida por la recurrente contra la liquidación girada por el Inspector Regional Adjunto de la Delegación de la Agencia tributaria en Cataluña, del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2000, debemos declarar y declaramos la nulidad de las expresadas resoluciones, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, en lo que se refiere a la indebida inadmisión de la reclamación económico-administrativa y a la valoración de la ganancia patrimonial gravada, cuyo valor de adquisición debe coincidir con el propuesto en autos por la demandante, desestimando las demás pretensiones aducidas en el recurso, sin que proceda hacer mención especial en relación con las costas procesales devengadas, al no haber méritos para su imposición.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de Julio del Poder Judicial .

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 Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ