

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ063143

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de mayo de 2016

Vocalía 10.^a

R.G. 2777/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Efectos del cumplimiento de una condición resolutoria prevista en un contrato de compraventa cuyo resultado se había incluido en la liquidación de un ejercicio anterior.* En el IRPF, la resolución del contrato tiene efecto retroactivo, lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiera concluido, dando lugar a la regularización de la situación tributaria -para excluir la ganancia patrimonial correspondiente a la imputación por la venta ahora resuelta- la cual podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT). Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades, los efectos son diferentes. El propio Tribunal Supremo, reconoce la teoría de los efectos «ex tunc» en el supuesto de cumplimiento de una condición resolutoria, de manera que con carácter general se aplicará la regla de la retroacción, salvo para aquellos impuestos cuyo hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, señalando específicamente al Impuesto sobre Sociedades, respecto del que no hay que retrotraer los efectos de la resolución al momento en que el contrato se pactó sino que se deben reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se producen, al entenderse que la resolución de la compraventa da lugar a una operación económica distinta de la de la compraventa originaria, dando lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa. Así, analizando la operación en su conjunto, en el supuesto de que un activo previo de la empresa, el cual fue objeto de enajenación, termine retornando a ella por cobro de créditos, la incorporación del bien deberá efectuarse por el valor contable previo al momento de la enajenación -y con el límite del valor razonable de dicho bien en la fecha de incorporación-. Por tanto, en el ejercicio en que se resuelva el contrato, el inmueble se valorará de acuerdo con el criterio contable antes comentado, del que podría derivar un resultado contable, positivo o negativo, el cual se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración de los ejercicios anteriores por este concepto, ni, por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dichos ejercicios, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en los mismos. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

En la Villa de Madrid, a la fecha arriba indicada, visto el RECURSO DE ALZADA interpuesto ante este Tribunal Económico-Administrativo Central por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de, de fecha 30 de julio de 2013, relativa a la reclamación 18/00159/2012, promovida por la entidad **LR, SL**, NIF, y en su nombre y representación por Don Miguel.... contra la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo desestimatorio de rectificación de autoliquidación dictado por la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de, por el concepto IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2006.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 25 de julio de 2007 se presenta por la recurrente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, modelo 225, ejercicio 2006, de la que resulta un importe a ingresar de 891.385,82 euros.

El 15 de julio de 2011, la recurrente presenta solicitud de rectificación de autoliquidación instando la minoración de la parte especial de base imponible correspondiente a ganancias patrimoniales con período de generación superior al año en la cuantía de 5.942.572,15 euros y que se declare en consecuencia la existencia de un ingreso indebido por importe de 891.385,82 euros.

En la citada solicitud, la recurrente ponía de manifiesto que durante el ejercicio 2006 la entidad tuvo la condición de sociedad patrimonial, declarando una ganancia patrimonial derivada de la transmisión de unas fincas por importe de 5.942.572,15 euros, incorporándose dicha ganancia a la parte especial de la base imponible y determinando una cuota íntegra total a ingresar de 891.385,82 euros.

Según manifestó la interesada, la operación de venta de esos terrenos quedó sujeta a una condición resolutoria según la cual se resolvería el contrato en caso de que la parte compradora no abonara el precio en el término fijado para ello, circunstancia ésta que había acaecido, habiendo quedado por lo tanto resuelto el contrato.

Como consecuencia de la resolución de la operación de venta realizada en 2006, la recurrente entiende que devino incorrecta la declaración formulada por dicho ejercicio puesto que la operación realizada y por la que se tributó en 2006 había quedado sin efecto, por lo que consideraba que debía rectificarse la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada en relación con dicho ejercicio al haber perjudicado sus intereses ya que ingresó una cuota resultante de dicha operación que no le correspondía.

Segundo.

El 26 de septiembre de 2011 la entidad recibe la resolución denegatoria de la rectificación solicitada, con la siguiente motivación:

“La consulta 5 del BOICAC 75 de Septiembre de 2008, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, continúa vigente el criterio establecido en la norma de valoración 13ª, apartado 5,d) de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de Diciembre de 1994. Dicha norma de valoración establece que los bienes recibidos por cobros de créditos "se valorarán por el importe por el que figure en cuentas el crédito correspondiente al bien recibido, más todos aquellos gastos que se ocasionen como consecuencia de esta operación, o al precio de mercado si éste fuese menor", por lo que atendiendo a tal criterio y analizando la operación en su conjunto, se pone de manifiesto que en el supuesto de que un activo previo de la empresa, el cual fue objeto de enajenación, termine retornando a ella por la resolución del contrato de compraventa, la incorporación del bien deberá efectuarse por el valor contable previo al momento de la enajenación (y con el límite del valor razonable de dicho bien en la fecha de la incorporación).

Con este criterio se refleja la idea de que ha de entenderse que la resolución de la compraventa tiene la consideración de operación económica distinta de la de la compraventa originaria, que dará lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en sentencia de 14 de Abril de 2000.

Por tanto, en el ejercicio en el que se resuelve el contrato, el inmueble se valorará de acuerdo con el criterio antes indicado, del que podría derivar un resultado contable, positivo o negativo, el cual se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración del ejercicio 2006.

Todo lo anterior se deriva de las Consultas Vinculantes de la D.G.T. V1332-09, de 4 de Junio de 2009 y V0742-10, de 19 de Abril de 2010, así como del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

Tercero.

Contra la anterior resolución, la interesada interpone el 26 de octubre de 2011 recurso de reposición, alegando en síntesis, que el Tribunal Supremo, en la sentencia de 5 de diciembre de 2003, entiende que el incumplimiento de la obligación de pago produce el efecto de resolver el contrato de compraventa con efecto retroactivo, con efectos “ex tunc”, lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiera concluido, quedando resueltos los derechos que se hubieren constituido. Por ello, ha de entenderse que no se ha devengado renta alguna y no puede tributarse por ella.

Alega, que así lo ha entendido también la Dirección General de Tributos en consulta vinculante V0599-10 de fecha 26 de Marzo de 2010.

El 24 de noviembre de 2011 se notifica a la interesada la resolución desestimatoria del recurso de reposición, que se vuelve a fundamentar en los mismos argumentos utilizados en la resolución denegatoria de la rectificación de la autoliquidación, añadiendo que la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos indicada por la recurrente se refiere a la incidencia de la resolución de un contrato de compraventa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio, incidencia que no es igual cuando se trata del Impuesto sobre Sociedades.

Cuarto.

Contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición dictado fue interpuesta ante el T.E.A.R de Andalucía reclamación económico-administrativa, que fue tramitada con el nº 18/00159/2012.

El T.E.A.R. resolvió en fecha 30 de julio de 2013 acordando ESTIMAR la reclamación, anulando el acto impugnado por considerarlo no ajustado a Derecho. Así, estima que la resolución de la compraventa tiene efectos retroactivos y, por tanto, se deben retrotraer los efectos de la resolución al ejercicio 2006, cuando se produjo y liquidó la venta, lo que supone acceder a la rectificación solicitada.

En el Fundamento de Derecho TERCERO se establece lo siguiente:

“Sentado lo anterior, entendemos con el TEAC en Resolución 5377/2010 de 26 de abril de 2012 que si bien el establecimiento de condiciones resolutorias no afectan a la perfección del contrato ni a la traslación del dominio de lo enajenado, ni, por ende, al hecho imponible derivado de aquel negocio jurídico en el ámbito del IS, la posterior eventual resolución del contrato por impago del comprador sí tendrá evidente incidencia en el ámbito del IS del ejercicio en el que se imputó la correspondiente ganancia patrimonial.

Como reiteradamente tiene establecido el Tribunal Supremo, la resolución contractual produce sus efectos retroactivamente, desde la fecha de celebración del mismo, esto es, con efectos ‘ex tunc’. Como se dice, entre otras, en su sentencia de 11 de junio de 1991, “la resolución contractual produce sus efectos no desde el momento de la extinción de la relación obligatoria, sino retroactivamente desde su celebración, es decir, no son efectos ‘ex nunc’ sino ‘ex tunc’, lo que supone volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido”. En el mismo sentido, en sentencia de 5 de diciembre de 2003 señala el Tribunal Supremo que, “El pacto comisorio, contemplado en el artículo 1504 del Código Civil es una garantía para el vendedor de cosa inmueble; en un supuesto de resolución de contrato por incumplimiento de la obligación esencial de pago, puede estar añadida, como en el presente caso, la condición resolutoria expresa. ... El incumplimiento de la obligación de pago produce el efecto de resolver el contrato de compraventa, con efecto retroactivo, con efectos ex tunc lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiere concluido, quedando resueltos los derechos que se hubieren constituido”.

En este mismo sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones la Dirección General de Tributos, como en sus resoluciones de 23 de septiembre de 2010 (nº V2236/2011), 10 de marzo de 2011 (nº V0597/2011) o 13 de septiembre de 2010 (nº V1996/2010), por citar las más recientes. Reproduciendo la más reciente de ellas, se dice que.

“Por tanto, partiendo del planteamiento del efecto retroactivo de la resolución del contrato a que da lugar el pacto comisorio (se declara resuelto el contrato de compraventa), sus efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conllevan retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial, produciéndose otra nueva por la incorporación al patrimonio del contribuyente del importe correspondiente a la indemnización, dando lugar a una ganancia patrimonial por la incorporación al patrimonio del contribuyente de ese importe ...

Por su parte, una vez resuelto el contrato, la regularización de la situación tributaria de la consultante (para excluir la ganancia patrimonial declarada en su momento por la venta ahora resuelta) podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

A la vista de cuanto antecede no es posible concluir sino estimando la pretensión de la recurrente”.

El fallo fue notificado en fecha 12 de septiembre de 2013.

Quinto.

Frente a la anterior resolución del TEAR, el 4 de octubre de 2013 fue interpuesto por el Director del Departamento de GESTIÓN Tributaria de la AEAT recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, solicitando la anulación de la citada Resolución y formulando, respecto a lo que aquí nos interesa, las siguientes alegaciones:

Todas las resoluciones de los órganos de la Administración tributaria (TEAC y DGT) que citan tanto LR, SL como el TEARA encuentran apoyo en dos sentencias del Tribunal Supremo (de 11 de junio de 1991, Roj. STS 3138/1991, y de 5 de diciembre de 2003, Roj. STS 7788/2003), que fueron dictadas por la Sala Civil del Alto Tribunal.

Es decir, se trata de sentencias que estudian los efectos de una resolución de un negocio jurídico en el plano estrictamente civil, siendo la concusión que en ese plano los efectos se retrotraen a la fecha en que se celebró el negocio.

La Resolución del TEAC RG 5377/2010 y las contestaciones de la Dirección General de Tributos acogen esta doctrina también a efectos tributarios, porque no aprecian la existencia de particularidad alguna en el tributo

que juzgan que aconseje apartarse de la tesis civil, pero es que el tributo que juzgan es en todos y cada uno de los casos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sin embargo, en el ámbito del impuesto sobre Sociedades, objeto del presente recurso de alzada, existe una particularidad que exige apartarse del efecto civil general, que deriva de la normativa mercantil. Así, exige una determinada contabilización de la resolución de compraventa que hace que esta circunstancia adquiera la consideración de operación independiente de la compraventa inicial. A partir de aquí, resulta la lógica consecuencia de que la operación de resolución determina una base imponible propia e independiente de la que en su momento resultó de la operación de compraventa.

Esta es la tesis seguida por la Dirección General de Tributos en las contestaciones a las consultas vinculantes números V1332-2009 y V0742-2010, contestaciones que también se apoyan en una sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 14 de abril de 2000 (Roj. STS 3199/2000).

Así, la citada sentencia señala:

“(...) estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos, como ocurre con el Impuesto sobre Sociedades, porque para éste el acto o contrato inicial es una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como beneficio, y tributa en el Impuesto sobre Sociedades, pero si años después se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado un pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc, de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan, como una operación distinta, en el ejercicio, insistimos, en que se producen (...)”

De su lectura se deduce que la Sala de lo contencioso no desconoce ni ignora la doctrina sentada por la Sala de lo Civil, sino que excepciona la aplicación de esa doctrina en atención a la especialidad del tributo que se está enjuiciando, el Impuesto sobre Sociedades.

Subsidiariamente alega el Director del Departamento, que la conclusión que alcanza el TEARA es la de estimar la pretensión de la recurrente anulando el acto administrativo impugnado, lo que conlleva acceder a rectificar su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo 2006, y en consecuencia, la devolución de la cifra de 891.385,82 euros. Sin embargo, aún acogiendo el criterio del TEARA, dicha devolución es improcedente, cuando menos en su totalidad.

Así, no se ha aportado por parte de la entidad, en ninguna sede, documento alguno que acredite que se ha producido de manera efectiva la resolución de la operación de compraventa.

Más bien al contrario, de la escritura de compraventa se desprende que respecto de las fincas descritas en el expositivo primero de la escritura en los números 1) y 2) no era posible la resolución de la operación, pues el precio estaba totalmente satisfecho (357.760 euros), lo que determinaría que una hipotética rectificación de la autoliquidación fuese necesariamente parcial.

Respecto de las fincas número 3) y 4), 1.642.240 euros han sido recibidos por la vendedora, sin devolución en caso de resolución de la operación, en concepto de cláusula penal, lo que habría dado lugar a la obtención de una renta independiente de la inicialmente obtenida con la venta. En este caso sí procedería devolver la cuota del Impuesto sobre Sociedades 2006 correspondiente al beneficio obtenido en la compraventa, pero exige que, a la par que se reconoce la devolución, se determine y exija la cuota del Impuesto que derivaría de las rentas obtenidas por la retención de las cantidades efectivamente cobradas.

Sexto.

Puesto en conocimiento de la entidad el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT para que en el plazo de un mes pudiera formular alegaciones, en fecha 2 de mayo de 2014 presentó la entidad escrito en el que mantiene el criterio defendido en su escrito de alegaciones ante el TEARA, manifestando su oposición al recurso de alzada en base a un conjunto de alegaciones:

Es precisamente el ámbito civil el idóneo para determinar los efectos jurídicos de la resolución de un contrato de compraventa, a tenor de lo establecido en el artículo 13 de la Ley 58/2003.

Por ello considera acertada la aplicación por el TEARA así como por el TEAC en su resolución 5377/2010, de aquellas sentencias del Tribunal Supremo dictadas en el orden civil así como que la exigencia de las obligaciones tributarias en discusión se determine conforme a la reiterada doctrina del Tribunal Supremo conforme la cual *“ la resolución contractual produce sus efectos no desde el momento de la extinción de la relación obligatoria sino retroactivamente desde su celebración es decir no son efectos “ex nunc” sino “ex tunc” lo que supone volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido”*.

No resulta de aplicación la sentencia de la sala de lo contencioso del Tribunal Supremo de 14 de abril de 2000, ya que la realización o delimitación del hecho imponible atendiendo a conceptos económicos tiene como presupuesto necesario la realización de un hecho, acto o negocio.

Sin embargo, en aplicación de esta teoría de los efectos “ex tunc”, la resolución del contrato implica que no ha existido ese hecho, acto o negocio por lo que tampoco puede esa inexistente operación generar renta determinante de la realización del hecho imponible, razón por la cual ni siquiera entraría en juego la aplicación de la norma tributaria, de manera que el Impuesto no se habría devengado y resultaría procedente la rectificación de la autoliquidación solicitada y su devolución.

Resultaría por tanto innecesario el debate contable planteado por el Departamento de Gestión ya que en teoría el tratamiento contable de la resolución contractual debería limitarse a la rectificación de los asientos en el momento de la resolución con origen al ejercicio de la venta.

En definitiva, los efectos retroactivos de la resolución a un momento posterior al de la conclusión del contrato implica que la operación no ha existido y por tanto no puede tributar, ni ella ni su resolución.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite del presente recurso de alzada en el que la cuestión a resolver consiste en determinar si la resolución de un contrato de compraventa por incumplimiento de las condiciones pactadas retrotrae sus efectos a la fecha en que se celebró el contrato, en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

Segundo.

En el presente caso, resulta fundamental diferenciar, al igual que lo hacen la Dirección General de Tributos y el Tribunal Supremo, la incidencia de la resolución de un contrato de compraventa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio de la habida en el Impuesto sobre Sociedades.

Así, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como reiteradamente tiene establecido el Tribunal Supremo, la resolución contractual produce sus efectos retroactivamente, desde la fecha de celebración del mismo, esto es, con efectos ‘ex tunc’. Como se dice, entre otras, en su sentencia de 11 de junio de 1991: “la resolución contractual produce sus efectos no desde el momento de la extinción de la relación obligatoria, sino retroactivamente desde su celebración, es decir, no son efectos ‘ex nunc’ sino ‘ex tunc’, lo que supone volver al estado jurídico preexistente como si el negocio no se hubiera concluido”. En el mismo sentido, en sentencia de 5 de diciembre de 2003 señala el Tribunal Supremo que “El pacto comisorio, contemplado en el artículo 1504 del Código Civil es una garantía para el vendedor de cosa inmueble; en un supuesto de resolución de contrato por incumplimiento de la obligación esencial de pago, puede estar añadida, como en el presente caso, la condición resolutoria expresa. ... El incumplimiento de la obligación de pago produce el efecto de resolver el contrato de compraventa, con efecto retroactivo, con efectos ex tunc lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiere concluido, quedando resueltos los derechos que se hubieren constituido”.

En estos términos se ha manifestado el presente Tribunal en la Resolución de 26 de abril de 2012, (RG 5377/2010), citada por el TEAR y reproducida en otra posterior de 05/11/2013 (RG. 262/12):

QUINTO.- Si bien el establecimiento de aquellas condiciones resolutorias en garantía del pago aplazado no afectan a la perfección del contrato ni a la traslación del dominio de lo enajenado, ni, por ende, al hecho imponible derivado de aquel negocio jurídico en el ámbito del IRPF, la posterior eventual resolución del contrato por impago del comprador sí tendrá evidente incidencia en el ámbito del IRPF del ejercicio en el que se imputó la correspondiente ganancia patrimonial.

Como reiteradamente tiene establecido el Tribunal Supremo, la resolución contractual produce sus efectos retroactivamente, desde la fecha de celebración del mismo, esto es, con efectos ‘ex tunc’.

(...) En este mismo sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones la Dirección General de Tributos, como en sus resoluciones de 23 de septiembre de 2010 (nº V2236/2011), 10 de marzo de 2011 (nº V0597/2011) o 13 de septiembre de 2010 (nº V1996/2010), por citar las más recientes. Reproduciendo la más reciente de ellas, se dice que:

“Por tanto, partiendo del planteamiento del efecto retroactivo de la resolución del contrato a que da lugar el pacto comisorio (se declara resuelto el contrato de compraventa), sus efectos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas conllevan retrotraer el estado de las cosas a su situación inicial, por lo que desaparece la alteración patrimonial inicial, produciéndose otra nueva por la incorporación al patrimonio del contribuyente del

importe correspondiente a la indemnización, dando lugar a una ganancia patrimonial por la incorporación al patrimonio del contribuyente de ese importe ...

Por su parte, una vez resuelto el contrato, la regularización de la situación tributaria de la consultante (para excluir la ganancia patrimonial declarada en su momento por la venta ahora resuelta) podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria”.

De lo expuesto hasta aquí se extrae, que en el IRPF, una vez resuelto el contrato, tiene efectos retroactivos, lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiera concluido, dando lugar a la regularización de la situación tributaria del consultante (para excluir la ganancia patrimonial correspondiente a la imputación por la venta ahora resuelta) la cual podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades, objeto del presente recurso de alzada, los efectos son diferentes, como así lo establece el Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de abril de 2000 (rec. 5161/1995):

“En los impuestos cuyo hecho imponible, como dice el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria, vigente en los años a que se refieren los presentes autos, consista en un acto o negocio jurídico, si se ha acordado bajo condición resolutoria es incuestionable que el cumplimiento de la misma, llevará consigo su resolución, que por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del Impuesto correspondiente, salvo que hubiera existido efecto lucrativo, pero estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos como ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, porque para éste el acto o contrato inicial es una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como beneficio, y tributa por Impuesto sobre Sociedades, pero si años después, se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado una pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc, de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan como una operación distinta, en el ejercicio en que se producen”.

Observamos por tanto, que el Tribunal Supremo, está reconociendo la teoría de los efectos “ex tunc” en el supuesto de cumplimiento de una condición resolutoria, de manera que con carácter general se aplicará la regla de la retroacción, salvo para aquellos impuestos cuyo hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, señalando específicamente al Impuesto sobre Sociedades, respecto del que no hay que retrotraer los efectos de la resolución al momento en que el contrato se pactó sino que se deben reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se producen, al entenderse que la resolución de la compraventa da lugar a una operación económica distinta de la de la compraventa originaria, dando lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa.

Igual criterio, recogiendo la referida sentencia del Tribunal Supremo, se plasma en resolución de 06/11/2014 (RG.6593).

De igual manera se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en las Consultas V1332-09 y V0742-10, ambas referidas al Impuesto sobre Sociedades.

De esta manera, si tenemos en cuenta la consulta 5 del BOICAC 75 de Septiembre de 2008, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, según la cual continúa vigente el criterio establecido en la norma de valoración 13ª), apartado 5.d) de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de Diciembre de 1994, atendiendo a tal criterio y analizando la operación en su conjunto, se pone de manifiesto que en el supuesto de que un activo previo de la empresa, el cual fue objeto de enajenación, termina retornando a ella por cobro de créditos, la incorporación del bien deberá efectuarse por el valor contable previo al momento de la enajenación (y con el límite del valor razonable de dicho bien en la fecha de incorporación).

Por tanto, en el ejercicio en que se resuelva el contrato, el inmueble se valorará de acuerdo con el criterio contable antes comentado, del que podría derivar un resultado contable, positivo o negativo, el cual se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración de los ejercicios anteriores por este concepto, ni, por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dichos ejercicios, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en los mismos.

No podemos dar cabida a la alegación planteada por la entidad LR, SL, de que el hecho imponible no se ha realizado y por tanto el Impuesto no se ha devengado, por lo que ni siquiera entraría en juego la aplicación de la norma tributaria, sino que se debería proceder sin más a la rectificación de la misma y a su devolución.

El contrato inicial se configura como una operación económica que ha generado un resultado, como es la obtención de una renta, que tributó por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio correspondiente, dando lugar por tanto a la realización del hecho imponible y al devengo del Impuesto. Por su parte, la resolución del contrato da lugar a una actividad económica distinta que conlleva un resultado diferente, como es la generación de una pérdida, resultado que debe reflejarse en el ejercicio en que se produce, sin que haya que retrotraer los efectos de la resolución.

Por tanto, en el ejercicio en que se resuelva el contrato, los terrenos se valorarán de acuerdo con el criterio contable recogido en la Norma de Valoración 13ª, apartado 5d) de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, incorporándose el bien por el valor contable previo al momento de la enajenación, con el límite del valor razonable en la fecha de la incorporación, del que derivará un resultado contable que se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración del ejercicio 2006 por este concepto, ni por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dicho ejercicio, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en el mismo en cuanto a la operación en cuestión.

Dado que la presente resolución estima las alegaciones del Director Del Departamento de Gestión, no accediendo a la rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2006, este Tribunal no considera necesario entrar a analizar la operación de resolución del contrato de compraventa.

Así las cosas, de acuerdo con todo lo anterior, no podemos sino estimar las pretensiones actoras al respecto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA** , en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

ESTIMARLO, anulando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía recurrida y confirmando la liquidación impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.