

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065572

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 590/2016, de 30 de noviembre de 2016

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15126/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Declaración tributaria especial. La entidad pretende que al incluir un ingreso de un contrato de permuta se considere que se está acogiendo a la regularización a través de la declaración tributaria especial. Sin embargo, al no utilizar el Modelo 750 y tratarse de una regularización que excede de lo previsto en la norma, no cabe acogerse a tal régimen. **Imputación temporal. Operaciones a plazo. Errores contables.** La permuta del solar por dinero a cobrar en 4 años y una edificación futura dio lugar al reconocimiento del beneficio por la permuta a medida que se recibían los cobros. Si las existencias estuviesen mal contabilizadas esto daría lugar a un error contable. La corrección del error contable se debe producir en el ejercicio en que se detecte. Por lo tanto, si no se puede rectificar el resultado contable tampoco se puede disminuir la base imponible.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 98 y 120.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributarias), art. 117.

Orden HAP/1182/2012 (Desarrollo de la disposición adicional primera RDL 12/2012), arts. 1, 6, 8, 9 y 10.

RDL 12/2012 (Medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público), disp adic primera.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.

RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 22ª.

PONENTE:*Don Juan Selles Ferreiro.*

Magistrados:

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don JOSE MARIA GOMEZ Y DIAZ-CASTROVERDE

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00590/2016

- Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

N.I.G: 15030 33 3 2016 0000331

Procedimiento : PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015126 /2016 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. DAPOZA GOMEZ SA

ABOGADO CARMEN SANTANA MARTINEZ

PROCURADOR D./D^a. RAMON DE UÑA PIÑEIRO

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D. JUAN SELLES FERREIRO

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

JOSE M^a GOMEZ Y DIAZ CASTROVERDE, Presidente

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A CORUÑA, treinta de noviembre dos mil dieciséis.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 15126/2016, interpuesto por DAPOZA GOMEZ S.A., representada por el procurador RAMON DE UÑA PIÑEIRO, dirigido por la letrada D.^a CARMEN SANTANA MARIÑEZ, contra ACUERDO DE 26/11/15 DICTADO POR EL TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EJERCICIOS 2007-2008-2009 Y 2010. RECLAMACION 32/723/2013. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLES FERREIRO, quien expresa el parecer del Tribunal.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que

se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 805.516,35 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Se impugna en el presente procedimiento ordinario la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa 32/723/2013 promovida por DAPOZA GOMEZ SA contra acuerdo del jefe de la dependencia de gestión tributaria en Ourense de la AEAT de rectificación de autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2007 a 2010 por importe de 805.516,35 €.

La aquí demandante sostiene que los requisitos establecidos en el modelo 750 que, al amparo de la orden de desarrollo HAP/1182/2012 QUE desenvuelve la declaración tributaria especial prevista en el Real Decreto Ley 12/2012 de 30 de marzo en cuyo apartado 5º de la disposición adicional 1ª se dice que el ministro de hacienda y administraciones públicas aprobará el modelo de declaración, lugar de presentación e ingreso de la misma, así como cuantas otras medidas sean necesarias para el cumplimiento de esta disposición, no es necesario para poder acogerse a los beneficios que otorga el citado Real Decreto Ley.

Desde un punto de vista legislativo olvida la recurrente que el art. 98.3 de la vigente Ley General Tributaria dispone 3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria.

Y por su parte el art. 117 .1 del Real Decreto 1065/2007 que recoge el Reglamento General de Gestión e Inspección de tributos establece que A efectos de lo previsto en el artículo 98.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en el ámbito de competencias del Estado, los modelos de declaración, autoliquidación y comunicación de datos se aprobarán por el Ministro de Economía y Hacienda, que establecerá la forma, lugar y plazos de su presentación y, en su caso, del ingreso de la deuda tributaria, así como los supuestos y condiciones de presentación por medios electrónicos, informáticos y telemáticos.

La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación, en su introducción recoge :.

La disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, establece para los

contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean titulares de bienes o derechos que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos, la posibilidad de presentar una declaración tributaria especial con el objeto de regularizar su situación tributaria, siempre que hubieran sido titulares de tales bienes o derechos con anterioridad a la finalización del último período impositivo cuyo plazo de declaración hubiera finalizado antes de 31 de marzo de 2012, fecha de entrada en vigor de la citada disposición adicional.

La configuración jurídica de la declaración tributaria especial integra elementos propios de las autoliquidaciones tributarias, sin que pueda predicarse de la misma un ajuste total, en lo que a sus elementos constitutivos se refiere, a la regulación que de las mismas se contiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no siendo sus efectos jurídicos, por la misma razón, análogos a los que con carácter general se derivan de estas últimas.

En el artículo 1 de la citada Orden se dice en relación con la Naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial:

A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, constituye declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.

En cuanto a sus efectos, el art. 6 establece:

1. Las personas o entidades que presenten la declaración tributaria especial y realicen el ingreso correspondiente regularizarán su situación tributaria respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residente, según proceda, con el siguiente alcance:

a) Se entenderán regularizadas las rentas no declaradas que no excedan del importe declarado y que correspondan a la adquisición de los bienes o derechos objeto de la declaración especial.

b) El importe declarado tendrá la consideración de renta declarada a los efectos previstos en el artículo 39 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y en el artículo 134 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

2. La presentación de la declaración especial y la realización del ingreso correspondiente no tendrá efecto alguno en relación con otros impuestos distintos de los citados en el apartado 1 anterior.

Y por último el art. 8 titulado . Aprobación y forma de presentación de la declaración tributaria especial reza :

1. Se aprueba el modelo de declaración y el documento de ingreso de la declaración tributaria especial a cuyos contenidos deberán ajustarse los ficheros electrónicos para la presentación telemática de la citada declaración y las copias electrónicas de las mismas.

Dichos modelos consisten en:

a) Modelo 750. Declaración tributaria especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo) Autoliquidación y documento de ingreso, que se reproduce en el Anexo I de esta orden. El número de justificante que habrá de figurar en este documento será un número secuencial cuyos tres primeros dígitos se corresponderán con el código 750.

b) Modelo D-750. Declaración tributaria especial (Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo). Relación de bienes y derechos, que se reproduce en el Anexo II de esta Orden.

2. Los mencionados modelos podrán ser presentados por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes a que se refiere el artículo 2 de esta Orden.

3. Los citados modelos estarán disponibles exclusivamente en formato electrónico y su presentación e ingreso se realizará por vía telemática, de acuerdo con las condiciones generales y el procedimiento establecido en los artículos 9 y 10 y dentro del plazo señalado en el artículo 11 de esta Orden.

Por tanto, ninguna duda cabe de que la sujeción al modelo 750 para la declaración tributaria especial es un requisito indispensable para su validez, no admitiéndose otro modo y forma de liquidación que la regulada en los artículos 9 y 10 de la citada Orden supeditando la norma su validez a la cumplimentación del modelo en los estrictos términos de su regulación.

Segundo.

Si bien el antedicho argumento es suficiente para desestimar el presente recurso contencioso-administrativo conviene precisar que el Real Decreto Ley 12/2012 se promulgó con el fin de paliar el déficit público estableciendo medidas que fueron divulgadas bajo la consideración de una verdadera amnistía fiscal.

El legislador se cuidó muy mucho de precisar cuál sería el alcance de la declaración tributaria especial a fin de que la misma no sirviera de base para regularizaciones que excedieran de lo pretendido por la norma generando efectos que equipararan dicha regularización especial con cualquier regularización tributaria amparada por la normativa vigente anterior.

El aquí recurrente, con base en una declaración de ingresos provenientes de un contrato de permuta celebrado el 20 .4.6 con la empresa CYCSO SL pretende que se modifiquen las bases correspondientes a los ejercicios 2008 a 2010 habiendo prescrito el ejercicio 2007 .

Al margen de que , como ya se apuntaba por la AEAT en la resolución al escrito que se califica de solicitud de autoliquidación al no reunir los requisitos de la declaración tributaria especial , Tal y como consta en la escritura de permuta de 20/04/2006, el obligado tributario en dicha fecha entregó a la entidad CYCSO1 CONSTRUCCIONES Y REHABILITACION S.L. un solar- adquirido 05/11/2003 por un importe de 1.652.783 euros - a cambio de la planta baja de la edificación que se va a construir sobre el mismo y 1.200.000,00 euros. La cantidad en metálico quedó aplazada mediante 4 pagarés de 300.000,00 euros con vencimientos de 15/01/2007, 20/01/2008, 15/01/2009 y 15/01/2010, entregándose la planta baja de la edificación mediante escritura pública de 30/06/2010.

En la autoliquidación de Sociedades del ejercicio 2006 el obligado tributario practicó un ajuste fiscal negativo correspondiente a operaciones a plazo por importe de 1.200.000,00 euros y en los sucesivos ejercicios conforme iban venciendo los pagarés practicó ajustes positivos de 300.000,00, 300.000,00 y 600.000,00 € respectivamente, integrando en su base imponible el beneficio obtenido en la permuta a medida que se efectuaron los correspondientes cobros, tal y como establece el artículo 19. 4 de la LIS .

Así las cosas, entendemos, en consonancia con la AEAT que la permuta efectuada en 2006 nada tiene que ver con las existencias del ejercicio 2007 ya que en el ejercicio 2006 el obligado tributario debería dar de baja el solar entregado y a su vez reconocer el derecho que tiene a recibir el precio aplazado, parte que es metálico y parte en especie.

Este derecho lo irá cancelando a medida que se vayan efectuando los cobros, incrementándose a su vez la tesorería en el caso de la parte en metálico y las existencias en el caso de la parte en especie, por lo que la planta baja de la edificación a construir sobre el solar no se incorporará a las existencias del sujeto pasivo hasta el momento que la misma es entregada por la entidad CYCSO1 CONSTRUCCIONES Y REHABILITACION S.L., lo que acaeció el 30/06/2010.

Por otra parte, a la vista de las cuentas anuales depositadas en el Registro Mercantil de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010, las mismas resultan coincidentes con las que constan en las autoliquidaciones de dichos ejercicios.

De ello colige la AEAT , de forma certera, que si las existencias estuviesen mal contabilizadas nos encontraríamos ante un error contable por lo que sería de aplicación la Norma de Registro y Valoración 22 del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el cual dispone que cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de

uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

En este sentido la consulta nº 3 del BOICAC Nº 86 DE Junio de 2011 establece que con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio.

De acuerdo con lo anterior, cuando se detecta un error en contabilidad, el mismo ha de ser contabilizado en el ejercicio en que se detecte, no pudiendo corregir la contabilidad del año en que se produjo el mismo.

En consecuencia, al no poder corregir el resultado contable tampoco puede disminuir la base imponible ya que ésta, según establece el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, se calcula corrigiendo el resultado contable mediante la aplicación de los preceptos previstos en esta Ley y en la misma no hay ningún ajuste contable para el caso de haber contabilizado ingresos superiores o gastos inferiores a los devengados.

Por otro lado el artículo 19.3 del TRLIS establece que no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Por tanto, ni siquiera desde la óptica de considerar la declaración tributaria especial como rectificación de liquidación podría prosperar el presente recurso.

Tercero.

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. No se aprecian circunstancias en el presente caso que conlleven la utilización de la referida facultad.

Es por ello que se imponen las costas a la parte demandante en la cuantía máxima de 1.500 €

FALLAMOS

Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de DAPOZA GOMEZ SA contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en la reclamación económico-administrativa 32/723/2013 promovida por contra acuerdo del jefe de la dependencia de gestión tributaria en Ourense de la AEAT de rectificación de autoliquidaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2007 a 2010 por importe de 805.516,35 €.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal

Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- La sentencia anterior ha sido leída y publicada el mismo día de su fecha, por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. JUAN SELLES FERREIRO al estar celebrando audiencia pública la Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia. Doy fe. A CORUÑA, treinta de noviembre de dos mil dieciséis.

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.