

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084348

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de noviembre de 2021

Sala 1.^a

R.G. 4261/2019

SUMARIO:

IRPF. Base Imponible. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Integración. Las alegaciones de los interesados se sustentan en afirmar que existieron dos transmisiones de una finca rústica, una en el momento en que se firmó el contrato de compraventa (2005) y otra en el momento en que se resolvió el contrato (2013).

Los interesados transmitieron la propiedad de la finca rústica en el 2005, y declararon en dicho ejercicio una ganancia patrimonial inferior a la debida, que fue regularizada por la Administración mediante liquidación provisional.

Contra dicha liquidación los cónyuges presentaron reclamación económico-administrativa que fue desestimada. Alegaron, entre otras cuestiones, que se había producido el impago de las cantidades aplazadas y que habían interpuesto demanda civil frente a la compradora, instando la resolución del contrato de compraventa. Este Tribunal desestimó esta alegación, señalando que, en tanto no recayera pronunciamiento judicial, la compraventa debía tenerse por válida.

Una vez dictada la Sentencia por el Juzgado de Primera Instancia, declaratoria de la resolución del contrato de compraventa, los interesados presentaron Recurso Extraordinario de Revisión ante este TEAC contra la Resolución anterior, recurso que se estimó, procediendo la Administración a la anulación de la liquidación. Por lo tanto, los interesados conocen perfectamente los efectos jurídico-tributarios de la resolución del contrato, y los usaron en su favor para anular la liquidación del ejercicio 2005.

La resolución del contrato, declarada por sentencia judicial firme, supone que debe considerarse que no existió transmisión jurídica de la propiedad en 2005, y por ello, tampoco existió alteración patrimonial a efectos del IRPF. Del mismo modo, tampoco existió transmisión en 2013 -lo que no fue transmitido no puede retornar-, ni variación patrimonial derivada de la misma. Por lo tanto, no cabe considerar como se pretende que, al retornar a los contribuyentes la posesión de la finca en 2013, exista una pérdida patrimonial.

El hecho de que se hubiera producido la expropiación de parte de la finca entre la fecha de firma del contrato y la resolución del mismo, pasando la finca a tener menos metros cuadrados, no modifica en absoluto a esta conclusión. Más allá, no es una cuestión de naturaleza tributaria, sino de índole civil. Si los interesados consideraron que el comprador había percibido un justiprecio que les correspondía, debieron reclamarlo en vía civil.

La alegada pérdida de valor de la finca y los gastos que los interesados hayan tenido que realizar en la misma tras recuperar su posesión no tienen efecto en la tributación del ejercicio 2013. En el futuro, cuando se produzca la transmisión de la misma, darán lugar, en su caso, a un menor valor de transmisión y a un mayor valor de adquisición, respectivamente.

Lo que es objeto de liquidación por la Administración es la variación patrimonial consistente en la integración en el patrimonio del contribuyente de la indemnización satisfecha por el vendedor en concepto de cláusula penal.

Es un hecho probado en sentencia firme, y admitido por los interesados, que percibieron dicha indemnización, así como su cuantía. Esta indemnización constituye una ganancia patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que debe integrarse en la base imponible general, según establecen los arts. 45 y 46 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **Imputación temporal. Reglas especiales. Cantidades pendientes de resolución judicial.** No existiendo duda sobre la naturaleza, existencia y cuantía de la indemnización recibida, solo queda pronunciarnos sobre el momento en que se produce el devengo de la misma.

Pues bien, la variación patrimonial que está siendo sometida a tributación tuvo lugar en el ejercicio 2013, en el momento en el que adquirió firmeza la Sentencia que declara resuelto el contrato de compraventa y reconoce el derecho de los interesados a percibir la indemnización en concepto de cláusula penal, derecho este que se incorpora al patrimonio de los interesados, aumentándolo, y ello por aplicación de la regla especial de imputación temporal contenida en el art. 14.2.a) de la Ley 35/2006 (Ley IRPF). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 14, 45 y 46.

Constitución Española, art. 31.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se resuelve en primera instancia la reclamación económico-administrativa con número de referencia 11/02450/2017, interpuesta contra la liquidación provisional con número de referencia ..., dictada por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Algeciras, Delegación de Cádiz, de la AEAT, que pone fin a un procedimiento de comprobación limitada, en relación con el IRPF del ejercicio 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Del examen del expediente se desprenden los siguientes hechos.

El 24 de octubre de 2005 la reclamante y su cónyuge, D. Bts, transmitieron a la entidad XZ SL una finca rústica mediante contrato privado, posteriormente elevado a público en virtud de escritura de compraventa otorgada ante Notario el ... de 2008, por un precio de 5.014.651,11 euros. De dicho importe, 2.740.845,66 euros se habían satisfecho con anterioridad al otorgamiento de la escritura pública, entregándose en el mismo acto de otorgamiento 604.413,55 euros y quedando aplazados 1.669.391,90 euros a pagar mediante el abono de cinco pagarés con vencimiento 17 de abril de 2010. La escritura de compraventa incluye "condición resolutoria", por la que, en caso de no pagarse las cantidades aplazadas, se resolvería el contrato y los pagos parciales permanecerían en poder de los vendedores, en concepto de indemnización.

El 28 de septiembre de 2010 se notifica por la AEAT liquidación provisional en la que regulariza el IRPF 2005 de los cónyuges, que tributaron en ese período en régimen de tributación conjunta, por la ganancia patrimonial obtenida en la venta de inmueble citado, resultando una cuota a ingresar de 749.735,51 euros.

Contra dicha liquidación los cónyuges presentaron reclamación económico-administrativa ante este TEAC (R.G. .../2010), que fue desestimada en Resolución de 26 de abril de 2012. Alegaron, entre otras cuestiones, que se había producido el impago de las cantidades aplazadas y que habían interpuesto demanda civil frente a la compradora, instando la resolución del contrato de compraventa. Este Tribunal desestimó esta alegación, señalando que en tanto no recayera pronunciamiento judicial la compraventa debía tenerse por válida.

El 13 de marzo de 2013 el Juzgado de 1ª Instancia e Instrucción núm. ... de ..., en Sentencia núm. .../2013, declara resuelto el contrato de compraventa, condenando a la demandada XZ SL a restituir la propiedad y posesión del inmueble a los vendedores, y estableciendo que los demandantes hacen suyas las cantidades pagadas hasta entonces por la compradora en aplicación de la cláusula penal. Dichas cantidades, según consta en los antecedentes de la citada Sentencia, ascienden a 3.345.259,12 de euros. La Sentencia no fue recurrida, por lo que ganó firmeza en el ejercicio 2013.

El 9 de agosto de 2013 se presenta Recurso Extraordinario de Revisión ante este TEAC (R.G. .../2013) contra la Resolución de 26 de abril de 2012. Recurso que se estima, puesto que la resolución del contrato implicaba que no se hubiera tenido por efectuada la compraventa y, por ende, que no existiese ganancia patrimonial en el ejercicio 2005. La Administración procedió a anular la liquidación.

El 26 de mayo de 2017 la AEAT notifica al interesado el procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa, por el IRPF, ejercicio 2013, para comprobar el importe de la ganancia patrimonial no declarada derivada de la indemnización obtenida en concepto de cláusula penal, como consecuencia de la resolución del contrato de compraventa, declarada por sentencia judicial.

Señala la oficina gestora, en síntesis, lo siguiente:

- Los cónyuges percibieron de XZ SL el importe de 3.345.259,12 euros en concepto de cláusula penal por incumplimiento de los términos de la operación.
- Esta indemnización constituye una ganancia patrimonial que debe someterse a tributación, integrándose en la base imponible general, pues no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales.
- Procede imputar la ganancia patrimonial al período impositivo en que la Sentencia gana la firmeza, conforme al artículo 14.2 de la LIRPF, esto es, el ejercicio 2013.
- En el ejercicio 2013, los cónyuges optaron por la tributación individual, por lo que al corresponderles el 50 % del importe de la cláusula penal, cada uno de los cónyuges debe tributar por una ganancia patrimonial no derivada de transmisión elementos patrimoniales por importe de 1.672.629,56 euros.

De estas actuaciones resultó la liquidación provisional objeto de la presente reclamación, notificada el 20 de julio de 2017.

Segundo.

Disconforme con la liquidación anterior, la interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que fue desestimada.

Tercero.

Disconforme con la resolución anterior la interesada interpuso el día 27 de junio de 2019, ante el Tribunal Económico Administrativo Central el recurso de alzada identificado en el encabezamiento.

En el escrito de interposición formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1.- La resolución del contrato en virtud de la sentencia judicial dio lugar a una variación patrimonial derivada de la transmisión de elementos patrimoniales.

Sostiene que existen dos transmisiones de la finca rústica con número registral 853:

- La primera, de fecha 24 de octubre de 2005, consistente en la venta y transmisión de la finca ... con una superficie de 213.204 metros cuadrados a XZ SL.

- La segunda, de fecha 13 de marzo de 2013, consistente en la transmisión de la finca ... con una superficie de 157.360,07 metros cuadrados, a favor de los cónyuges como consecuencia de la sentencia judicial.

No existe identidad entre ambas fincas, en tanto que en ese período se produjo la expropiación forzosa de parte de la finca por la Junta de Andalucía (se expropiaron un total de 55.843,93 metros cuadrados de una superficie inicial de 213.204), siendo, por tanto, la superficie neta final de 157.360,07 metros cuadrados.

Acreditada la existencia de dos transmisiones, la renta que se pudiera considerar obtenida por el obligado tributario debió integrarse en la base imponible del ahorro, conforme al artículo 46 de la LIRPF, por lo que la liquidación es nula.

2.- Dicha variación patrimonial ha dado lugar a una pérdida patrimonial.

La finca transmitida en 2005 tenía un valor de 5.014.651,11 euros, según el contrato de compraventa, y 213.204 metros cuadrados.

La finca recuperada en 2013 tenía un valor de 266.236,03 euros, según la valoración dada por la Administración a una finca idéntica a la de los interesados en el expediente de subasta número ..., tramitado por la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía, y 157.360,07 metros cuadrados.

Además, ha sido necesario realizar inversiones y reparaciones en la finca tras la entrega de la posesión por la mercantil XZ SL, por 364.554,19 euros.

Teniendo en cuenta que se han recibido 3.345.259,12 euros en concepto de clausula penal, la variación patrimonial final ha sido negativa, de 1.767.710,06 euros, corresponde a mitades a ambos cónyuges.

3.- Nulidad de la liquidación por infracción del principio de devengo del artículo 14 de la LIRPF. En cualquier caso, la variación patrimonial debe imputarse al ejercicio 2005, fecha en la que se produce la compraventa, encontrándose prescrito el derecho de la Administración Tributaria a comprobar dicho ejercicio en el momento en que se inicio el procedimiento de comprobación limitada.

4.- Nulidad de la liquidación por infracción del artículo 31 de la Constitución, por el gravamen de riquezas ficticias e inexpressivas de capacidad económica, en tanto que se está gravando una pérdida patrimonial.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Si la liquidación impugnada es conformes a Derecho. En concreto, debemos pronunciarnos sobre las siguientes cuestiones:

- La existencia de ganancias o pérdidas patrimoniales
- Si deben integrarse en la base imponible general o en la del ahorro
- La imputación temporal de las mismas.

Tercero.

Las alegaciones del interesado se sustentan en afirmar que existieron dos transmisiones de la finca rústica, una en el momento en que se firmó el contrato de compraventa (2005) y otra en el momento en que se resolvió el contrato (2013).

Esta pretensión ya fue sostenida por el interesado ante la Administración y ante el TEAR de Andalucía, que expusieron los efectos jurídicos de la resolución del contrato de compraventa, a saber, que debe considerarse que nunca existió y que, por lo tanto, no hubo ninguna transmisión de la finca rústica.

El reclamante reproduce dicha pretensión ante este Tribunal sin ofrecer ningún nuevo argumento que la respalde y, al mismo tiempo, incurre en una contradicción con sus propios actos.

Como se ha expuesto en los antecedentes de hecho, los interesados transmitieron la propiedad de la finca rústica en el 2005, y declararon en dicho ejercicio una ganancia patrimonial inferior a la debida, que fue regularizada por la Administración mediante liquidación provisional.

Contra dicha liquidación los cónyuges presentaron reclamación económico-administrativa ante este TEAC (R.G. .../2010), que fue desestimada en Resolución de 26 de abril de 2012. Alegaron, entre otras cuestiones, que se había producido el impago de las cantidades aplazadas y que habían interpuesto demanda civil frente a la compradora, instando la resolución del contrato de compraventa. Este Tribunal desestimó esta alegación, señalando que, en tanto no recayera pronunciamiento judicial, la compraventa debía tenerse por válida.

Decíamos lo siguiente:

"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'. 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 el presente caso no consta que aquel contrato de compraventa se haya resuelto,

Dicho lo anterior, aún en el caso de que eventualmente aquel contrato de compraventa fuera resuelto posteriormente, ello no afectaría a la validez de la liquidación practicada por la Gestora, tal como se ha afirmado, sin perjuicio, claro está, del derecho de los contribuyentes a interponer frente a la liquidación que ahora se confirma, recurso extraordinario de revisión en los términos previstos por el artículo 244 de la Ley 58/2003, General Tributaria, toda vez que el eventual pronunciamiento judicial que declare la resolución de aquel contrato constituiría "documento de valor esencial... posterior al acto o resolución recurrido", que evidenciaría, entonces, la improcedencia de imputar aquella renta al ejercicio 2005 del IRPF, todo ello, al margen de las eventuales ganancias patrimoniales que pudieran residenciarse en sede de los vendedores por las posibles indemnizaciones a que diera lugar aquella resolución contractual (sea la retención de las cantidades ya percibidas u otra forma indemnizatoria).

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" (el subrayado se incorpora en la presente resolución)".

Una vez dictada la Sentencia por el Juzgado de Primera Instancia, declaratoria de la resolución del contrato de compraventa, los interesados presentaron Recurso Extraordinario de Revisión ante este TEAC contra la Resolución anterior, recurso que estimamos basándonos en la argumentación acabada de reproducir. Procediendo la Administración a la anulación de la liquidación.

Por lo tanto, los interesados conocen perfectamente los efectos jurídico-tributarios de la resolución del contrato, y los usaron en su favor para anular la liquidación del ejercicio 2005.

La resolución del contrato, declarada por sentencia judicial firme, supone que debe considerarse que no existió transmisión jurídica de la propiedad en 2005, y por ello, tampoco existió alteración patrimonial a efectos del IRPF.

Del mismo modo, tampoco existió transmisión en 2013 (lo que no fue transmitido no puede retornar), ni variación patrimonial derivada de la misma.

Por lo tanto, no cabe considerar como se pretende que, al retornar a los contribuyentes la posesión de la finca en 2013, exista una pérdida patrimonial.

El hecho de que se hubiera producido la expropiación de parte de la finca entre la fecha de firma del contrato y la resolución del mismo, pasando la finca a tener menos metros cuadrados, no modifica en absoluto a esta conclusión. Más allá, no es una cuestión de naturaleza tributaria, sino de índole civil. Si los interesados consideraron que el comprador había percibido un justiprecio que les correspondía, debieron reclamarlo en vía civil.

La alegada pérdida de valor de la finca y los gastos que los interesados hayan tenido que realizar en la misma tras recuperar su posesión no tienen efecto en la tributación del ejercicio 2013. En el futuro, cuando se produzca la transmisión de la misma, darán lugar, en su caso, a un menor valor de transmisión y a un mayor valor de adquisición, respectivamente.

Cuarto.

Lo que es objeto de liquidación por la Administración es la variación patrimonial consistente en la integración en el patrimonio del contribuyente de la indemnización satisfecha por el vendedor en concepto de cláusula penal.

Es un hecho probado en sentencia firme, y admitido por los interesados, que percibieron dicha indemnización, así como su cuantía.

Esta indemnización constituye una ganancia patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales, por lo que debe integrarse en la base imponible general, según establecen los artículos 45 y 46 de la LIRPF.

Quinto.

No existiendo duda sobre la naturaleza, existencia y cuantía de la indemnización recibida, solo queda pronunciarnos sobre el momento en que se produce el devengo de la misma.

El reclamante sostiene que la ganancia patrimonial debe imputarse al ejercicio 2005, que es el ejercicio en que se produjo la compraventa, y ello conforme a la regla general de imputación establecida en el artículo 14.1.c) de la LIRPF, de acuerdo con la cual "Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial".

No podemos compartir esta alegación, en tanto que, como venimos reiterando, en el ejercicio 2005 no se produjo variación patrimonial alguna como consecuencia de la cláusula penal.

La variación patrimonial que está siendo sometida a tributación tuvo lugar en el ejercicio 2013, en el momento en el que adquirió firmeza la Sentencia que declara resuelto el contrato de compraventa y reconoce el derecho de los interesados a percibir la indemnización en concepto de cláusula penal, derecho este que se incorpora al patrimonio de los interesados, aumentándolo.

Y ello por aplicación de la regla especial de imputación temporal contenida en el artículo 14.2.a) de la LIRPF, de acuerdo con la cual: "a) Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza". Todo ello habida cuenta de que estaba pendiente de resolución judicial hasta esa fecha la determinación del derecho de los interesados a percibir la indemnización en concepto de cláusula penal.

Sexto.

Finalmente, en relación con la alegación del contribuyente relativa a la infracción del artículo 31 de la Constitución, por el gravamen de riquezas ficticias e inexpressivas de capacidad económica, cabe señalar lo siguiente:

Este Tribunal carece de la competencia para valorar el alcance del principio de capacidad económica constitucionalmente consagrado en el artículo 31 de la Constitución, y únicamente debemos señalar en relación con este principio que, en contra de lo que sostiene el reclamante, en el presente caso se está gravando un incremento patrimonial del contribuyente que sí refleja una capacidad económica: la obtención por los interesados, ni más ni menos, de una indemnización de 3.345.259,12 de euros.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.