

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089452

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 1492/2023, de 22 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 783/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Permuta. Declaración de nulidad de pleno derecho de la permuta. La recurrente, como consecuencia de unas permutas inmobiliarias realizadas con el Ayuntamiento de la Oliva, declaró en el ejercicio 2007 los ingresos correspondientes. Posteriormente, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo nº 2 y 9 de Valencia, declararon la nulidad de pleno derecho de los acuerdos del Ayuntamiento de la Oliva por los que se perfeccionaban las permutas, sentencias que devinieron firmes. Como consecuencia de ello, la recurrente solicitó la rectificación de la liquidación del IS de 2007, la cual fue denegada por la Administración. Asimismo, se solicitó la rectificación de la liquidación del IS de 2012, pero la Administración denegó la solicitud, ya que no tenía la certeza de que las sentencias hubieran devenido firmes en 2012, por lo que indicó a la Unidad de Gestión de la AEAT que debía verificar y comprobar si, efectivamente, fue en 2012 cuando con la firmeza de los pronunciamientos judiciales que dispusieron la resolución de las permutas, correspondía recoger el efecto tributario derivado del hecho económico relevante. Pues bien, considera la Sala que lo relevante es saber si la declaración fiscal del 2007 se hizo correctamente y, por otra parte, analizar qué alcance puede tener respecto de aquella declaración fiscal la posterior anulación de la permuta por sentencia firme. En este sentido, con arreglo a la norma fiscal, la declaración en los términos exigidos se produce en el ejercicio en que se realizó la permuta, que es lo que correctamente hizo la recurrente. La cuestión debatida queda por tanto ceñida a determinar los efectos que produce la ulterior declaración de la nulidad o anulación de la permuta como consecuencia de un litigio posterior. Expuesto lo anterior, a juicio de la Sala tiene razón el TEAC cuando afirma que como nos encontramos en el IS «la resolución de un contrato como en este supuesto sucedió con las permutas controvertidas que fueron declaradas nulas de pleno derecho por decisión de un órgano revisor de naturaleza judicial, va a suponer que los efectos tributarios de la resolución se produzcan en el momento que dicha resolución tenga lugar». Siendo irrelevante que «la resolución del contrato o de la operación tenga lugar por falta de pago, por incumplimiento de la condición resolutoria o por declaración de nulidad de pleno derecho». Sin embargo, sí tiene razón la recurrente en que, en efecto, no procediendo la rectificación instada en el ejercicio 2007, si procedería en 2012, si bien con el alcance que se determine en ejecución, pues la Sala no tiene certeza plena sobre la cuantía que debe ser objeto de devolución. Y ello porque entiende que, en efecto, existe prueba suficiente para entender razonablemente que las sentencias fueron firmes en el año 2012, no siendo correcta en este concreto punto la decisión del TEAC.

PRECEPTOS:

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

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 17.

PONENTE:*Don Manuel Fernández-Lomana García.***AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000783 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 15406/2019

Demandante: HISPANO GERMANAS SA

Procurador: D^a BLANCA RUEDA QUINTERO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEG0

Madrid, a veintidós de febrero de dos mil veintitrés.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 783 y 787/2019, seguido a instancia de HISPANO GERMANAS SA, que comparece representada por el Procurador D^a. Blanca Rueda Quintero y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (RG 3124/2017) y 10 de julio de 2019 (RG 1534/2018); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 4.164.462,88 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 5 de noviembre de 2019, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 21 de enero de 2020 y 17 de febrero de 2020 (consecuencia esta última del Auto de acumulación). Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 4 de mayo de 2020.

Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 20 de junio y 25 de julio de 2020. Proceidiéndose a señalar para votación y fallo el día 8 de febrero de 2023.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (RG 3214/2017) y Central de 10 de julio de 2019 (RG 3124/2017).

La primera de las Resoluciones estimó en parte el recurso interpuesto contra la Resolución de solicitud de rectificación del IS ejercicio 2012. La razón de la estimación fue que no se tenía constancia de la firmeza de los pronunciamientos, procediendo por ello " verificar y comprobar y determinar si, efectivamente, fue en 2012, cuando con la firmeza de los pronunciamientos judiciales que dispusieron la resolución de las permutas correspondía recoger al efecto tributario derivado del hecho económico relevante que representó dicha resolución".

La segunda de las Resoluciones se refiere al IS ejercicio 2007, el recurso fue desestimado, pero el propio TEAC afirma que la reclamación se encuentra estrechamente vinculada con la del RG. 1534/2018 y precisamente por ello, " nos remitimos a ella en lo que a la rectificación del IS de 2012 se refiere".

Segundo. *Sobre el fondo del asunto.*

A.- Nos encontramos ante un problema de imputación. Como explica el TEAC en su resolución la recurrente como consecuencia de unas permutas inmobiliarias realizadas con el Ayuntamiento de la Oliva que se describen al folio 2 de la resolución declaró en el ejercicio 2007 los ingresos que se detallan en dicha página

Los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo nº 2 y 9 de Valencia, mediante sentencias 552/08 y 497/08, de 15 de septiembre y 17 de noviembre de 2008 (Rec. 710/2007 y 1071/2007), declararon la nulidad de pleno derecho de los acuerdos del Ayuntamiento de la Oliva por los que se perfeccionaban las permutas. Dichas sentencias fueron objeto de recursos de apelación y confirmadas por STSJ de la Comunidad de Valencia de 10 de marzo de 2011 (Set. 234/2011) y 31 de julio de 2012 (Set. 927/2012), actualmente firmes.

La recurrente solicitó la rectificación de la liquidación del ID de 2007, ante la AEAT el 19 de septiembre de 2014. La Administración denegó la solicitud de rectificación lo que fue recurrido en reposición, ante el TEAR y ante el TEAC.

En concreto, el TEAC analizó estas cuestiones en las Resoluciones de 10 de julio de 2019 (dos) (RG 3214/2017 y 1534/2018), la primera relativa al ejercicio 2007 y la segunda al ejercicio 2012, pero la ratio de la decisión es la misma.

Lo que sostiene el TEAC en la primer de las resoluciones es que no procede rectifica la liquidación de 2007, la razón es que " en el IS, la resolución de un contrato, como en este supuesto sucedió con las permutas controvertidas que fueron declaradas nulas de pleno derecho por decisión de un órgano revisor de naturaleza judicial, va a suponer que los efectos tributarios de la resolución de produzcan en el momento en que dicha resolución del contrato tenga lugar, esto es, en el caso que nos ocupa, la incidencia tributaria de la nulidad de la nulidad de las permutas se produce y despliega efectos jurídico tributarios en el ejercicio o ejercicios en que las sentencias que declaran su nulidad devienen firmes conforme a Derecho, sin que ello conlleve la rectificación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se registró originariamente el resultado de la permuta que luego quedó anulada".

En cuanto a la solicitud de rectificación de 2012, el TEAC reconoció que no procediendo la rectificación en 2007, procedería en " el ejercicio correspondiente", es decir, en el ejercicio en que las sentencias declarando la nulidad " hayan devenido firmes", lo que ocurre es que como el TEAC no tiene la certeza de que tal hecho haya ocurrido en 2012, indicó a la Unidad de Gestión de la AEAT, que debía verificar y comprobar si, efectivamente, fue en 2012 cuando con la firmeza de los pronunciamientos judiciales que dispusieron la resolución de las permutas, correspondía recoger el efecto tributario derivado del hecho económico relevante. No obstante, si quedó acreditado que fue el 25 de octubre de 2012, cuando el Ayuntamiento de Oliva acordó la ejecución de los mismos.

B.- En concreto el TEAR razonó que: " En el presente caso, tenemos diferentes hechos económicos: las operaciones de permuta del ejercicio 2007, las obligaciones que derivan para la interesada de las sentencias judiciales.....Se trata de hechos económicos cuyo tratamiento contable es distinto y pueden tener incluso una valoración económica diferente dependiendo de las circunstancias de cada caso".

Añadiendo que conforme al art 15 TRLIS, " en las operaciones de permuta se debe integrar en la base imponible del impuesto la diferencia entre el valor normal de mercado del activo recibido y el valor contable del activo entregado en el periodo impositivo en que se realice la operación. Dicho criterio fiscal difiere de lo dispuesto por la normativa contable que recogía la imposibilidad registrar en la contabilidad ningún beneficio derivado de las operaciones de permuta estableciendo que el activo recibido debe valorarse por el valor contable del activo entregado, salvo que el valor de mercado del bien recibido fue menor en cuyo caso se contabilizará por dicho valor y se producirá la contabilización de una pérdida. La diferencia del tratamiento contable y fiscal de las operaciones de permuta motivaba la necesidad de efectuar un ajuste extracontable de carácter positivo (aumento de la base imponible) en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se realice la operación".

"Por otro lado, cuando por cualquier causa se produzca la anulación de la operación de permuta y se produzca la restitución de los bienes entregados, desde el punto de vista contable, señala el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en la Consulta 5 de Septiembre de 2008 (B.O.I.C.A.C. 75) que las Normas de Adaptación

del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias establecen un criterio que sigue siendo aplicable (conforme a lo dispuesto en la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007), en virtud del cual, cuando un activo previo de la empresa termina retornando a ella, la contabilización del bien se realiza 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, operación que genera un resultado contable que puede ser diferente, en consecuencia, al calculado en el momento de la enajenación del bien.

En definitiva, la anulación judicial de una permuta con relación al propio contrato de permuta es una operación distinta con un tratamiento y valoración contable diferente que deberá reflejarse en el ejercicio en que se produce y que, en consecuencia, no puede tener efectos retroactivos".

" Por lo que se refiere a la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio 2007 realizada por la mercantil, ello obedece precisamente al hecho de que la entidad registró un beneficio contable en las operaciones de permuta que la normativa contable aplicable no permitía reconocer, tal como indicaban las opiniones de los auditores de la mercantil expuestas en el informe de auditoría, reformulación que no afecta a la base imponible declarada por la entidad por las circunstancias anteriormente expuestas.

En efecto, en el ámbito fiscal, conforme al principio de autonomía de la norma fiscal respecto de la norma contable, la situación es diferente, dichas operaciones de permuta conllevaban la necesidad de integrar en la base imponible del impuesto la diferencia existente entre el valor normal de mercado de los activos recibidos y el valor contable de los activos entregados (artículo 15 del Texto Refundido).

El único cambio que supone dicha reformulación de cuentas anuales efectuada por la mercantil en la declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada es la necesidad de realizar un ajuste extracontable de carácter positivo por el beneficio derivado de las operaciones de permuta (aumento del resultado contable), ajuste que obviamente no fue necesario practicar en la declaración inicial, sin que por ello resulte afectada la base imponible declarada".

C.- Como explica el TEAR en su resolución el art 15 del TRLIS -actual art. 17 LIS- establece una regla especial en materia de permutas. Así, en el art 15.2.e) se establece que se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales " adquiridos por permuta". Añadiendo la norma que, en tales casos, " las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados".

Hay, por lo tanto, una norma fiscal específica y, por lo tanto, con independencia de cómo se hubiese contabilizado la permuta, en su declaración de IS, la recurrente tenía necesariamente que integrar la base imponible con la diferencia entre el valor normal de mercado de los bienes adquiridos y el valor contable de los entregados, que fue lo que hizo en su declaración de 2007.

Esto hace que, en un caso como el de autos, la reformulación contable, como indicó el TEAR, no tenga el alcance pretendido por la recurrente, pues al existir una norma fiscal específica la declaración se debió realizar con arreglo a dicha norma. No es que la reformulación no tenga valor -al respecto puede verse nuestra SAN (2ª) de 4 de enero de 2016 (Rec. 143/2013), donde explicamos que la reformulación si puede ser relevante en otros casos y así lo ha reconocido el propio TEAC- , es que en un caso como el de autos la reformulación, al margen de lo que pueda decir el perito a nivel contable, no es relevante, pues existe una norma fiscal específica.

D.- Lo relevante es, por lo tanto, saber si la declaración fiscal del 2007 se hizo correctamente y, por otra parte, analizar que alcance puede tener respecto de aquella declaración fiscal la posterior anulación de la permuta por sentencia firme. En el fondo y salvo mejor lectura así lo viene a reconocer la recurrente en su demanda cuando en las pp. 28 y ss. cuando sostiene que no era posible declarar la permuta porque, según el criterio de la recurrente, declarada su nulidad nunca existió.

Repárese en que con arreglo a la norma fiscal la declaración en los términos exigidos se produce en el ejercicio en que se realizó la permuta, que es, insistimos, lo que correctamente hizo la recurrente.

La cuestión debatida queda por tanto ceñida a determinar los efectos produce la ulterior declaración de la nulidad o anulación de la permuta como consecuencia de un litigio posterior.

Conforme a la doctrina contenida en las STS de 27 de marzo de 1999 (Rec. 3523/1994) y 14 de abril de 2000 (Rec. 5161/1995). " En los Impuestos cuyo hecho imponible, como dice en el art 25.2 de la LGT , 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 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 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, insistimos, en que se producen".

Tiene por ello razón el TEAC cuando afirma que como nos encontramos en el IS " la resolución de un contrato como en este supuesto sucedió con las permutas controvertidas que fueron declaradas nulas de pleno derecho por decisión de un órgano revisor de naturaleza judicial, va a suponer que los efectos tributarios de la resolución de produzcan en el momento que dicha resolución tenga lugar". Siendo irrelevante que " la resolución del contrato o de la operación tenga lugar por falta de pago, por incumplimiento de la condición resolutoria o por declaración de nulidad de pleno derecho".

Sin embargo, si tiene razón la recurrente en que, en efecto, no procediendo la rectificación instada en el ejercicio 2007, si procedería en 2012, si bien con el alcance que se determine en ejecución, pues la Sala no tiene certeza plena sobre la cuantía que debe ser objeto de devolución. Y ello porque entendemos que, en efecto, existe prueba suficiente para entender razonablemente que las sentencias fueron firmes en el año 2012, no siendo correcta en este concreto punto la decisión del TEAC.

En este punto se estima el recurso.

Tercero. Sobre las costas.

Al estimarse en parte el recurso cada parte debe soportar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.- art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D^a. Blanca Rueda Quintero en nombre y representación de HISPA NO GERMANAS SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de julio de 2019 (RG 3124/2017) y 10 de julio de 2019 (RG 1534/2018), confirmamos íntegramente la Resolución correspondiente el RG 3214/2017 y anulamos en parte la Resolución correspondiente el RG 1534/2017, en los términos que se infieren del Fundamento de Derecho segundo y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.