

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090273

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 16 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 770/2019

SUMARIO:

IS. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. *Contrato de opción de compra Vs compraventa.* Afirma la Sala que, desde las reglas de la interpretación, el primer escollo para considerar que el contrato de 30 de julio de 2007 se trata de un contrato de compraventa es la literalidad de los términos pactados expresivos de la voluntad de los otorgantes y de la condición del optante: se trata de una sociedad pública que ha de adecuar su actuación a derecho y cuyas declaraciones de voluntad han de verse formalizadas documentalmente. Y poca duda cabe de que el INCASOL no adquirió las fincas cuando se otorgó la escritura de constitución del derecho de opción de compra. Además, en los términos en que se expresa el contrato otorgado en la escritura de 30 de julio de 2007, aparte de referirse inequívocamente a la «constitución de un derecho real de opción de compra», ninguna mención se hace a la transmisión del dominio en ese acto. Antes al contrario, se expresa en su clausulado la necesidad de otorgar una posterior escritura de compraventa para formalizarla transmisión. Esta se lleva a efecto el 19 de febrero de 2008, mediante el otorgamiento de escritura pública, en cuyo momento se transmite la propiedad, reconociendo que el precio de la opción fue a cuenta de la compraventa. Por último, la voluntad del optante tampoco ofrece dudas, manifestada, no solo en la escritura, sino en los informes y resoluciones dictadas al efecto antes del otorgamiento de la escritura de opción, especialmente el acuerdo del Consejo del ICASOL por el que se autoriza a determinados directivos del Instituto al otorgamiento de un contrato de opción de compra con la recurrente. En conclusión, es en el momento del ejercicio de la opción, en la escritura de 19 de febrero de 2008, cuando se perfecciona la compraventa produciéndose la adquisición del dominio, que caracteriza a la compraventa y, para lo aquí interesa, el momento a efectos de entender generado el beneficio extraordinario con la consecuencia de que el importe de la prima de opción, percibido en 2007, no puede acogerse al beneficio fiscal de la reinversión de beneficios extraordinarios.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 42.
Código Civil, arts. 1.281 y 1.451.

PONENTE:

Don José Félix Martín Corredera.

Magistrados:

Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Doña MARIA ASUNCION SALVO TAMBO
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000770 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0015127/2019

Demandante: GAMES AGRICOLAS SL

Procurador: DOÑA ICIAR DE LA PEÑA ARGACHA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

S E N T E N C I A N º :

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGÓ

Madrid, a dieciséis de mayo de dos mil veintitrés.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº 770/2019 interpuesto por GAMES AGRICOLAS SL, representada por la procuradora doña Iciar de la Peña Argacha, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de julio de 2019 (RG 2356/16), desestimatorio del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 5 de noviembre de 2015, recaída en las reclamaciones núm. 43/00621/2012 y acumulada núm. 43/00969/2012, relativas al impuesto sobre sociedades.

Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La representación de GAMES AGRICOLAS SL interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central adoptado en su sesión del día de 10 de julio de 2019 (RG 2356/16) desestimatorio del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 5 de noviembre de 2015, recaído en las reclamaciones núm. 43/00621/2012 y acumulada núm. 43/00969/2012 dirigidas, respectivamente, contra los acuerdos de Liquidación A23 72010304, de 24 de febrero de 2012, por el Impuesto sobre Sociedades de 2007, con importe de 157.721,79 euros, y sancionador A23 76375574 del 19 de abril de 2012 (este segundo ha sido anulado por el TEAR).

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia por la que se anule la liquidación objeto de impugnación con todos los pronunciamientos legales favorables derivados de dicho reconocimiento.

Segundo.

La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

Tercero.

Acordado el recibimiento a prueba, se practicaron con el resultado que obra en las actuaciones, las pruebas documentales propuestas por la parte actora consistentes en tener por reproducida la documentación obrante en el expediente, así como en un informe solicitado al Institut Català de Sòl.

Cuarto.

Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 10 de mayo de 2023, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Hechos del litigio y antecedentes relevantes para resolver el recurso.

Resultado del procedimiento de inspección de carácter parcial limitado a verificar el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (42 TRLIS) en el que fue incoada el acta A02- 72503813, la inspección tributaria, con fecha de 24 de febrero de 2012, notificó a la recurrente el acuerdo de liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio del que resultaba un importe a ingresar de 157.721,79 euros.

El único ajuste practicado es la consecuencia de considerar improcedente la deducción del artículo 42 TRLIS por reinversión del beneficio obtenido por la constitución de un derecho real de opción de compra concedido al l'Institut Català del Sòl sobre 30 fincas situadas en los términos de Vila-rodona y Alió por el precio de 1.946.400 euros. La constitución del derecho de opción se formalizó en escritura pública otorgada ante el notario de Barcelona don José Bauza Corchs, el 30 de julio de 2007 con el número 1421 de su protocolo. Por la constitución del derecho, Games Agrícola, SL registró contablemente un beneficio de 1.631.172,24 euros.

A virtud de lo acordado en la escritura de opción, Games Agrícola, SL se compromete a vender y transmitir a l'Institut Català del Sòl (INCASOL) las fincas que se describen con reflejo de su situación registral, inscripción y referencia catastral, por el precio de 10.439.148 euros; se establece el plazo de ejercicio del derecho del 30 de julio de 2007 al 29 de febrero de 2008, transcurrido el cual la opción quedaría automáticamente caducada y extinguida.

Y el 19 de febrero de 2008, con el número 245 del protocolo del notario don Ariel Sután Benguigui, se formaliza escritura de «compraventa en ejercicio del derecho de opción de compra», en virtud de la cual Games Agrícola, SL vende las fincas a que se refería la opción al Institut Català del Sòl por el precio de 10.538.775 euros.

A juicio de la inspección tributaria, aunque Games Agrícola, SL constituyó la opción de compra en 2007, como el INCASOL ejerció su derecho el 19 de febrero de 2008, es en el ejercicio 2008 cuando se consuma la transmisión a efectos de entender generado el beneficio extraordinario y, por tanto, el importe de la prima de opción, percibido en 2007, no puede acogerse al beneficio fiscal.

Al igual que el órgano inspector, en su resolución, el TEAR considera que el beneficio obtenido de la opción de compra no puede acogerse al beneficio fiscal regularizado por no constituir en el momento de su enajenación activo fijo afecto a actividad alguna; y el criterio de la Inspección es confirmado por el TEAC en el acuerdo que constituye el objeto de este recurso.

Segundo. Posiciones de las partes.

Estriba el recurso en determinar si el negocio jurídico formalizado en la escritura fecha 30 de julio de 2007, es apto (o no) para aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios prevista en el artículo 42 TRLIS. Las respectivas tesis, son las siguientes:

Para la actora, que el negocio otorgado en 2007, con el ropaje de una opción de compra, se trata de una auténtica compraventa, calificación denotada por las siguientes circunstancias:

a) Que desde mayo de 2007 existía un acuerdo del ente público que autorizaba a sus órganos de representación a adquirir las fincas. Así, en la página 68 de la escritura otorgada el 19 de febrero de 2008, en el manifiesto IV el INCASOL, se dice «[q]ue el Consell d'Administració de l'INSTITUT CATALÀ DEL SÒL, en sessió de data 8 de maig del 2007, va acordar: 'Autoritzar la Direcció de l'Institut Català del Sòl per a l'adquisició d'uns terrenys de 994.501 metres quadrats de superfície aproximada, subjectes a ulterior amidament».

b) Que en las páginas 68-69 de la escritura de 30 de julio de 2007 el INCASOL justifica los motivos por los cuales utiliza la figura jurídica de la opción de compra para instrumentar la auténtica compraventa, que no es otra que la exacta medición de los mismos, que es la que determinará el precio final a partir del valor unitario acordado entre las partes, la extinción de las cargas que pesan sobre alguno de los inmuebles (en concreto, un contrato de arquería), y la inmatriculación de alguna finca que por determinados motivos se hallaba indebidamente registrada a nombre de un tercero.

c) Que el interés del INCASOL en adquirir terrenos para el desarrollo de suelo industrial es más que evidente; en la página 67 de la escritura de 19 de febrero de 2008 se manifiesta que "l'INSTITUT CATALÀ DEL SOL té interès en dur a terme una actuació de promoció de sòl industrial als termes municipals de Vila-rodon i Alió, dins l'àmbit del futur sector industrial denominat Planes del Guàrdia», dándose la circunstancia añadida de que la compra de las fincas de la mercantil Games Agrícolas SL suponen una "toma de control" por parte del Incasòl del 40% de las superficies del sector denominado Les Planes del Guàrdia.

d) Que los pactos suscritos en la escritura de 30 de julio de 2007 generan desde ese mismo momento («desde ya», en expresión de la recurrente) obligaciones para el comprador y vendedor, tales como la medición de las fincas, la elaboración y representación gráfica mediante planos de las fincas por parte del comprador, la extinción del contrato de aparcería, la regularización de la titularidad catastral, la regularización registral de determinadas circunstancias, etc.

e) Que el elevado precio de la prima pagada por el ejercicio del derecho a la opción, de casi dos millones de euros, esto es, un 20% del precio de compra, no parece propio de una prima de opción, sino más bien de un pago parcial del precio, no siendo concebible que una entidad del derecho público pueda no ejercer la opción, resignándose a perder tamaña cifra; esta circunstancia, según la actora, pone de manifiesto que el INCASOL no tiene la libertad de decidir si compra o no los terrenos, sino que se halla obligada a su adquisición, por lo que la prima no es otra cosa que un pago parcial del precio de compraventa, teniendo en cuenta que la misma se aplicará obligatoriamente al precio final.

f) Que el corto plazo para efectuar la adquisición, de 6 meses, aleja al negocio de un contrato tipo de opción de compra; se argumenta a tal fin que, por su propia naturaleza, el contrato de opción de compra contiene un grado de incertidumbre, determinado esencialmente por el plazo de tiempo transcurrido entre que se otorga la opción y se ejercita jugando a favor del adquirente, en el sentido que cualquier cambio de circunstancias objetivas o subjetivas le permite desvincularse unilateralmente de la compra, mientras que el propietario está obligado a transmitir el bien. De ahí, continúa, que exista una compensación para el propietario en forma de prima de la opción, que justifica esa asimetría; cuanto más corto sea el plazo de ejercicio de la opción, menos se justifica la existencia de un contrato de opción de compra, pues menor es la incertidumbre que asume la parte vendedora. Y, por lo tanto, menos se justifica que la prima que se paga por ese riesgo sea elevada.

g) Que las expresiones utilizadas en el contrato ("se compromete de forma irrevocable a vender y transmitir" -pág. 67-, "se compromete y obliga desde hoy" -pág. 67-, "se compromete y obliga a regularizar a su cargo y lo antes posible" -pág. 68-, "se compromete y obliga desde hoy a rectificar, a su cargo y lo antes posible" -pág. 68-, "se compromete y obliga a obtener, a su cargo y lo antes posible" -pág. 68-, "se compromete y obliga a no transmitir, gravar ni hacer ningún acto que perjudique el valor" -pág. 69-), denotan la existencia de un acuerdo de voluntades irrevocable en aras a la transmisión de las fincas que no son propias de una típica opción de compra sino de un clásico contrato de compraventa perfecto, y que afloran una voluntad mutua de obligarse.

h) Y, parta terminar, que existe un antecedente en la utilización de la figura jurídica de la opción de compra para formalizar una auténtica compraventa entre los mismos contratantes en el año 2006, en el que los servicios jurídicos de la propia Agencia Tributaria ya habían emitido un informe con motivo de un anterior contrato de opción de compra de fecha 9 de julio de 2006 firmado entre GAMES AGRICOLAS SL y el propio INCASOL; la conclusión de los servicios jurídicos internos de la Agencia fue que el contrato suscrito no era una opción de compra, pese a su calificación como tal, sino "una promesa bilateral de compraventa de los terrenos que se describen o, incluso, un contrato perfecto de compraventa con diferimiento de su formalización en escritura pública".

Inversamente a lo razonado por la actora, para el abogado del Estado, la propia escritura de 30 de julio de 2007 no deja lugar a dudas, no solo se denomina de "opción de compra", sino que en su parte dispositiva (págs. 64 y sigs.) habla terminantemente de la "constitución de un derecho real de opción de compra"; entre las obligaciones del concedente (páginas 67 y sigs.) no está la transmisión del dominio en ese acto; se prevé el modo de ejercicio de la opción (página 70) y se considera necesaria una posterior escritura de compraventa (página 70) para formalizar la transmisión. Es evidente - continúa- que las partes no querían que ese momento se produjera la transmisión del activo, como lo corrobora la escritura de ejercicio de opción de 19 de febrero de 2008: su parte dispositiva (página 75) no deja lugar a dudas de que es en ese momento cuando se transmite el elemento patrimonial (estipulación primera) y se reconoce que el precio de la opción fue a cuenta del de la compraventa (página 77), de modo y manera que la transmisión del elemento que, supuestamente, era inmovilizado no se materializó hasta febrero de 2008.

Planteado el problema en la forma de antítesis expuesta procede que despejemos la polémica, que constituye un expediente de interpretación contractual.

Tercero. *El criterio de la Sala: la calificación y naturaleza jurídica del negocio celebrado 30 de julio de 2007.*

Como es sabido, la naturaleza de un negocio viene determinada por su contenido real, en función de las declaraciones de voluntad reflejadas en él, y no en el de la denominación utilizada. Esto que decimos no deja de ser más que el punto de arranque de la tesis actora, según la cual bajo el ropaje de un contrato de opción en realidad

se concertó una compraventa. Y para determinar cuál fue el negocio formalizado en la escritura de 30 de julio de 2007, en el análisis de cuyos particulares extremos se detienen con especial énfasis ambas partes, ha de acudirse a las normas de hermenéutica contractual contenidas en los artículos 1281 y siguientes del Código Civil.

Desde las reglas de la interpretación, el primer escollo para considerar que el contrato de 30 de julio de 2007 se trata de un contrato de compraventa es la literalidad de los términos pactados expresivos de la voluntad de los otorgantes y de la condición del optante: se trata de una sociedad pública que ha de adecuar su actuación a derecho y cuyas declaraciones de voluntad han de verse formalizadas documentalmente. Y poca duda cabe de que el INCASOL no adquirió las fincas situadas en el ámbito que conformaría el sector urbanístico denominado Planes del Guardià en Vila-rodonà y Alió de la actora en el año 2007 cuando se otorgó la escritura de constitución del derecho de opción de compra.

Y aunque la interpretación literal es un punto de partida, necesitado a veces de la colaboración de otros criterios hermenéuticos que venga a corroborar o corregir los resultados de un puro entendimiento literal, en este caso, en los términos en que se expresa el contrato otorgado en la escritura de 30 de julio de 2007, aparte de referirse inequívocamente a la «constitución de un derecho real de opción de compra», ninguna mención se hace a la transmisión del dominio en ese acto. Antes al contrario, se expresa en su clausulado la necesidad de otorgar una posterior escritura de compraventa para formalizar la transmisión. Esta se lleva a efecto el 19 de febrero de 2008, mediante el otorgamiento de escritura pública, en cuyo momento se transmite la propiedad, reconociendo que el precio de la opción fue a cuenta de la compraventa.

Si alguna duda cupiese sobre la intención de los contratantes lo despeja el propio INCASOL en el informe emitido en la fase probatoria. En contestación a lo solicitado, esta sociedad pública dependiente de la Generalitat de Cataluña ha informado que, de los terrenos en el ámbito de Planes del Guardià (adquiridos para llevar a cabo su desarrollo urbanístico), únicamente los de GAMES AGRICOLAS SL fueron objeto de opción de compra y la explicación es que la situación de registral y el estado de cargas de las fincas no permitía efectuar la adquisición, razón por la que se constituyó la opción de compra. Esto se corresponde con las obligaciones asumidas por la recurrente en la estipulación segunda, número.2 de la escritura de 2007 en orden a la resolución de un contrato de aparecería, cancelación de cargas y gravámenes, rectificación de inscripciones para consignar las superficies reales, etc.

Según el informe emitido por el INCASOL, no se concertó, ninguna otra opción de compra de terrenos en el sector urbanístico denominado Planes del Guardià, sino que se otorgaron con otros muchos propietarios y respecto de muchas fincas (se ha remitido la relación) contratos de compraventa, en algunos casos privados. Fuera de esto, existía partida presupuestaria suficiente en el ejercicio 2007 para adquirir las propiedades.

En fin, el rendimiento de los esfuerzos argumentativos desplegados por la actora, como máximo, a que se trata de una promesa a que se refiere el artículo 1451 Código Civil, pero sin perder su condición de opción de compra por ser unilateral. Leemos en la STS de 9 de febrero de 2009 «la opción de compra constituye esencialmente un precontrato o promesa unilateral de contrato por parte del vendedor de modo que es el optante el que adquiere únicamente la facultad de decidir sobre la exigencia de cumplimiento de la venta proyectada y es ese consentimiento del optante el decisivo para que el contrato quede perfeccionado, si bien sujeto al plazo de ejercicio pactado de modo que, transcurrido el referido plazo, la opción queda extinguida y el comprador pierde su derecho... ».

Por último, la voluntad del optante tampoco ofrece dudas, manifestada, no solo en la escritura, sino en los informes y resoluciones dictadas al efecto antes del otorgamiento de la escritura de opción, especialmente el acuerdo del Consejo del ICASOL por el que se autoriza a determinados directivos del Instituto al otorgamiento de un contrato de opción de compra con la recurrente.

En conclusión, es en el momento del ejercicio de la opción, en la escritura de 19 de febrero de 2008, cuando se perfecciona la compraventa produciéndose la adquisición del dominio, que caracteriza a la compraventa y, para lo aquí interesa, el momento a efectos de entender generado el beneficio extraordinario con la consecuencia de que el importe de la prima de opción, percibido en 2007, no puede acogerse al beneficio fiscal del artículo 42 TRLIS.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.*

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado y no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 LJCA.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por GAMES AGRICOLAS SL, representado por la procuradora doña Iciar de la Peña Argacha contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de julio de 2019 (RG 2356/16), desestimatorio del recurso de alzada formulado contra la resolución del Tribunal

Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 5 de noviembre de 2015, con imposición de las costas a la parte recurrente.

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 artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.