

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092868

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

Sentencia 392/2023, de 7 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 921/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración del inmovilizado material. Sociedades patrimoniales/Transparencia fiscal. Afirma la Sala que es cierto que, a la hora de calcular la ganancia obtenida con la venta de un inmueble, tiene sentido partir de su valor contable en aquellos casos en que las amortizaciones se han considerado como un gasto deducible a efectos del impuesto. En efecto, de no hacerse así, se estaría permitiendo que la sociedad, después de beneficiarse de ese gasto contable, lo omitiera a fin de obtener un mejor resultado tributario. Ahora bien, en el caso que nos ocupa, la entidad no se ha deducido ningún gasto durante todo el tiempo en que la vivienda ha sido de su propiedad. De este modo, el valor contable del inmueble no sirve para averiguar cuál ha sido la ganancia realmente obtenida por ella con esa operación, que es lo que ha de gravar el impuesto. Esta ganancia viene representada, exclusivamente, por la diferencia entre el precio abonado en su día por la mercantil para adquirir el bien, y el obtenido como consecuencia de su venta. De no asumirse tal interpretación, podría llegarse a gravar ganancias irreales, quedando afectado el principio de capacidad económica (piénsese en el caso de que el bien se venda por debajo del precio de compra, pero por encima de su valor contable). Hay que tener en cuenta que el valor contable tras la aplicación de las amortizaciones no tiene por qué corresponder con el valor real del inmueble de que se trate, habida cuenta de que tales amortizaciones no son sino una ficción que responde a unos criterios generalmente aceptados. Pues bien, en la medida en que esos gastos no han tenido la consideración de deducibles, no hay por qué tenerlos en cuenta a la hora de calcular la ganancia obtenida por la actora con la operación. Se trata de gravar, exclusivamente, la ganancia obtenida por la sociedad, y no una irreal. Lo razonado nos lleva a una estimación total del recurso contencioso-administrativo, y a anular la resolución impugnada.

PRECEPTOS:

Norma Foral 11/2003 de Álava (ITP y AJD), art. 32.

Norma Foral 13/2013 de Bizkaia (IRPF), art. 15.

PONENTE:

Doña Trinidad Cuesta Campuzano.

Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal

Superior de Justicia del País Vasco

C/ Barroeta Aldamar, 10 2ª Planta - Bilbao

94-4016655 - tsj.salacontencioso@justizia.eus

NIG: 4802033320220001095

0000921/2022 Sección: IJR Procedimiento Ordinario / Prozedura arrunta

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000921/2022

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA
D^a. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 07 de diciembre del 2023.

La Sección 1^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000921/2022 y seguido por el procedimiento Procedimiento Ordinario, en el que se impugna la resolución, de veintinueve de septiembre del año pasado, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya (en adelante, TEAF), desestimatoria de la reclamación 1.130/2021, planteadas contra acuerdo referente al Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) de 2018.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: ZAOPE S.L., representada por la procuradora D.^a CRISTINA DE INSAUSTI MONTALVO y dirigida por el letrado D. JAVIER MUGURUZA ARRESE.
- DEMANDADA: La DIPUTACIÓN FORAL BIZKAIA, representada por la procuradora D.^a MONIKA DURANGO GARCIA y dirigida por la letrada D.^a BERTA ASTORQUIZA DEL VAL.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.^a TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

El veintitrés de diciembre de 2022, la procuradora de los tribunales doña Cristina Insausti Montalvo, actuando en nombre y representación de Zaope, S.L. (en adelante, Zaope), presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución, de veintinueve de septiembre del año pasado, del TEAF, desestimatoria de la reclamación 1.130/2021, planteadas contra acuerdo referente al IS de 2018.

El nueve de enero del corriente, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se admitió a trámite el recurso interpuesto. Al mismo tiempo, se requería a la administración para que remitiera el expediente correspondiente.

Segundo.

Una vez recibido el expediente, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el día uno del mes siguiente, diligencia mediante la cual se daba traslado para la presentación de la demanda.

Veinte días después, la procuradora de los tribunales doña Cristina Insausti Montalvo, actuando en nombre y representación de Zaope, presentó su escrito de demanda. Este terminaba suplicando que se acordara la nulidad de la resolución recurrida.

Tercero.

Al día siguiente, la señora letrada de la administración de justicia dictó diligencia mediante la cual se tenía por deducida la demanda. Al mismo tiempo, se daba traslado a la administración para que contestara.

La DFV dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado el veintitrés de marzo del corriente. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la cual se desestimara el recurso en todos los pedimentos

y todo lo demás que legalmente procediera, confirmándose, en consecuencia, el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de las costas del proceso a la parte demandante.

Cinco días más tarde, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia de ordenación por la cual se tenía por contestada la demanda.

Cuarto.

El veinte de abril de 2023, el señor letrado de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se fijó la cuantía del pleito en 17.438,99 euros. Al mismo tiempo, se abrió el trámite de conclusiones.

Quinto.

El dos de mayo del corriente, la procuradora de los tribunales doña Cristina Insausti Montalvo, actuando en nombre y representación de Zaope, presentó su escrito de conclusiones sucintas. La procuradora de los tribunales doña Mónica Durango García, actuando en nombre y representación de la DFV, hizo lo propio con escrito presentado el día quince de ese mismo mes.

Sexto.

Para la votación y fallo del asunto se señaló el veintiséis de octubre del año en curso; fecha en que se practicó la diligencia.

Seguidamente, quedaron los autos conclusos para dictar sentencia.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Posición de la recurrente.

Zaope se alza frente a la resolución, de veintinueve de septiembre de 2022, del TEAF, por la cual se desestimó la reclamación 1.130/2021, planteada contra acuerdo relativo al IS de 2018.

La demanda comienza explicando que la mercantil actora, que tributa por el régimen especial de sociedades patrimoniales, presentó liquidación por el IS de 2018 con un resultado a ingresar de 49.944,16 euros. En ella incluyó, entre los rendimientos de ese ejercicio, la ganancia obtenida por la venta de una vivienda ubicada en Pozuelo de Alarcón.

A partir de ahí, Zaope señala que las sociedades patrimoniales, como regla general, no pueden deducir los gastos en que incurran para la obtención de sus ingresos a efectos de determinar la base liquidable del IS. No obstante, cuando tales ingresos derivan del arrendamiento de inmuebles, sí que pueden deducir los gastos financieros y una bonificación del 20% de los ingresos, si se trata de viviendas, y del 30%, si son locales de negocios. Ahora bien, el rendimiento neto de cada inmueble no puede ser negativo. La recurrente explica que ese porcentaje de bonificación es una compensación por la no deducibilidad de los gastos no financieros.

El recurso continúa explicando que, en la medida en que Zaope nunca había tenido arrendada la vivienda vendida y, por consiguiente, no se había beneficiado de esa bonificación del 20%, entendió que, para determinar la ganancia derivada de la venta, había que corregir el valor contable del inmueble conforme a su balance (dado que era un valor amortizado). En consecuencia, incrementó el valor contable con las amortizaciones aplicadas, y el resultado lo consignó como valor fiscal. La diferencia entre ese valor y el precio neto de venta sería la ganancia por ella obtenida con la operación.

A partir de ahí, Zaope se remite al artículo 32 de la NF 11/2013, que contiene las normas especiales en materia de gastos aplicables a las sociedades patrimoniales. Explica que, conforme a este precepto, estas no pueden deducirse los gastos en que incurran. En consecuencia, han de determinar su beneficio en función de los ingresos brutos obtenidos. Sobre la base liquidable así determinada, se aplica una escala específica. No obstante, en el caso de que tales ingresos procedan del arrendamiento de un inmueble, tal regla general se modula, dado que se les permite descontar los gastos financieros y la mencionada bonificación. De este modo, resultarían resarcidas de la imposibilidad de deducir los gastos no financieros.

La mercantil actora señala que, en el caso de venta de un inmueble por una sociedad que tributa bajo el régimen general, el resultado fiscal es la diferencia entre el precio neto de venta y el valor contable del inmueble en su balance (coste de adquisición menos amortizaciones soportadas). Estas amortizaciones se habrían considerado como un gasto deducible en cada uno de los años en que se hayan dotado.

En el caso de que una sociedad patrimonial venda un inmueble que ha tenido arrendado, la operación para calcular la ganancia sería la misma, habida cuenta de que, durante el tiempo en que ha durado el arrendamiento, se habría visto fiscalmente resarcida por la aplicación de la bonificación.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa, la vivienda vendida por Zaope no habría estado nunca arrendada. Por consiguiente, pese a que cada año la mercantil habría aplicado la oportuna amortización, nunca habría podido aplicarse esta como gasto. Tampoco se habría aplicado la bonificación del 20%. De ahí que considere que el exceso de ganancia tributable derivada de las amortizaciones no estaría justificado. Argumenta que se le estaría obligando a tributar por una ganancia fiscal artificial, que no se correspondería con su capacidad económica y que carecería de justificación técnica. De este modo, la DFV se estaría enriqueciendo a costa de Zaope.

Lo anterior llevó a la actora a corregir el resultado fiscal de la ganancia, hasta reducirla al importe que habría resultado de calcularla por la diferencia entre el coste de adquisición y el precio neto de venta.

A continuación, el escrito de demanda hace referencia a dos precedentes en los que, en supuestos similares al que ahora analizamos, la propia Hacienda Foral habría proporcionado soluciones equivalentes a la propuesta por Zaope. De este modo, se habrían aplicado mecanismo de corrección de sobreimposiciones derivadas de contingencias como la aquí planteada.

Pues bien, la solución ofrecida por la demandante sería similar a la que se aplicó en aquellas ocasiones. Así, su finalidad no sería la de deducirse gastos por amortización que no serían aplicables en el régimen de sociedades patrimoniales, sino modular los costes fiscales para adaptarlos a las ganancias reales, de forma que se evite una sobreimposición. De este modo, defiende que el valor fiscal que ha de tenerse en cuenta para calcular la variación patrimonial derivada de un bien no tiene por qué coincidir con el valor contabilizado, cuando existan circunstancias objetivas que lo justifiquen. Además, entiende que ha de evitarse, no solo la sobreimposición, sino también la subimposición.

Segundo. *Posición de la parte demandada.*

La DFV, por su parte, reclama que se desestime el recurso contencioso-administrativo planteado por Zaope y que, en consecuencia, se confirme la resolución impugnada. Para ello, se remite al artículo 15.3 de la NF 13/2013, que se ocupa de la determinación de la base imponible del IS. Pues bien, en un caso como el ahora examinado, quedarían excluidos los gastos, con independencia de su contabilización. De este modo, la base imponible se identificaría con los ingresos íntegros. Ello impediría a las sociedades patrimoniales deducirse ningún gasto. Como única excepción, en el supuesto de rendimientos de capital mobiliario procedentes del arrendamiento de viviendas, se prevería la aplicación de una bonificación del 20% y la deducibilidad de los intereses de los capitales invertidos y demás gastos de financiación.

Teniendo en cuenta lo anterior, la demandada explica que Zaope adquirió, en el año 2000, un inmueble situado en Pozuelo de Alarcón por 222.374,50 euros. Este fue vendido el diecinueve de diciembre de 2018 por 485.000 euros. Durante todo este tiempo, la mercantil actora habría tributado en el régimen de sociedades patrimoniales. En consecuencia, para calcular la ganancia obtenida, habría que partir del precio abonado por la adquisición del inmueble, deducidos los 68.934,40 euros aplicados en concepto de amortización. Así, la normativa vigente en materia del IS no permitiría a las sociedades patrimoniales, en el momento de transmitir un inmueble, minorar el importe del valor de adquisición en las amortizaciones que hubieran debido practicar de aplicarse el régimen general del impuesto.

Tercero. *Ganancia derivada de la venta de la vivienda.*

La cuestión suscitada gira en torno a si, para calcular la ganancia obtenida por Zaope con la venta de la vivienda, ha de partirse de su valor contable (descontadas las amortizaciones aplicadas durante el tiempo en que ha permanecido el inmueble en su patrimonio), o del precio de adquisición. Para resolverla, hemos de partir de la idea -no controvertida- de que la recurrente es una sociedad patrimonial sometida, en consecuencia, al régimen específico previsto para este tipo de entidades.

La administración ubica la discrepancia en torno a la interpretación que ha de darse al artículo 32.1 NFIS, cuyo contenido es el que sigue:

«Las sociedades patrimoniales a que se refiere el artículo 14 de esta norma foral no podrán considerar deducible ningún gasto, aun cuando lo tuvieran contabilizado en su cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas, ni podrán aplicar lo dispuesto en los demás artículos del presente capítulo, determinando su base imponible exclusivamente los ingresos íntegros que obtengan corregidos por la aplicación de lo dispuesto en los capítulos III, IV y VI de este título.»

La DFV, tomando como base este precepto, niega que las mercantiles sujetas al régimen de sociedades patrimoniales puedan, a la hora de calcular la ganancia obtenida por la venta de un inmueble, prescindir de las

amortizaciones que han quedado reflejadas contablemente. Considera que, de permitirse esa forma de proceder, se estaría produciendo, por una vía indirecta, la deducción de un gasto, lo cual estaría proscrito por el referido artículo 32.

Ahora bien, no podemos pasar por alto que la interpretación de ese precepto ha de hacerse, en todo caso, a la luz del principio de prohibición de confiscatoriedad de los tributos. Nadie duda de la conveniencia de someter a las sociedades patrimoniales a un régimen especial, derivado del hecho de que estas no desarrollan una actividad económica real y, por consiguiente, carecen de la organización de medios materiales y humanos, y de los gastos derivados de esta, que caracterizan, como regla general, a las mercantiles. Ahora bien, la aplicación de este régimen no puede llevar a sistemas confiscatorios, que graven ganancias irreales, que no se han producido en el mundo real, y con vulneración del principio de capacidad económica.

Llegados a este punto, conviene hacer referencia a la sentencia del Tribunal Constitucional 126/2019, de treintaiuno de octubre, en la que se reflexiona sobre esta materia de la siguiente forma:

«Según lo expuesto, es un hecho incontrovertible que, en el concreto asunto que ha dado lugar al planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, al aplicarse el tipo de gravamen establecido en el art. 108.1 TRLHL a la base imponible calculada conforme a lo prevenido en el art. 107.4 TRLHL, la cuota tributaria derivada superó el 100 por 100 de la riqueza efectivamente generada; con ello se está exigiendo al sujeto pasivo que cumpla con su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante la imposición de una carga "excesiva" o "exagerada" [en terminología del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por ejemplo, en sentencias de 3 de julio de 2003, asunto Buffalo Sri c. Italia; de 9 de marzo de 2006, asunto Eko-Elda AVEE c. Grecia; de 14 de mayo de 2013, asunto N.K.M. c. Hungría, y de 2 de julio de 2013, asunto R.Sz. c. Hungría), del Tribunal Constitucional alemán (por ejemplo, en las sentencias de 17 de enero de 1957; de 22 de junio de 1995, y de 18 de enero de 2006); o del Consejo Constitucional francés (por ejemplo, en las decisiones 2005-530, de 29 de diciembre; 2012-662, de 29 de diciembre, y 2013-684, de 29 de diciembre)]. Pues bien, es importante no olvidar, como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, que "una cosa es gravar una renta potencial (el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana) y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal, diferencia esta que es importante subrayar porque, si así fuese, es evidente que el precepto cuestionado sería contrario al principio constitucional de capacidad económica, dado que -como hemos venido señalando- dicho principio quiebra en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia" (SSTC 26/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3, y 72/2017, FJ 3). Y también es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, "en un resultado obviamente confiscatorio" (STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2, y ATC 69/2018, de 20 de junio, FJ 3).»

Sentado lo anterior, no podemos compartir la interpretación que del artículo 32 de la NFIS defiende la demandada. Es cierto que, a la hora de calcular la ganancia obtenida con la venta de un inmueble, tiene sentido partir de su valor contable en aquellos casos en que las amortizaciones se han considerado como un gasto deducible a efectos del impuesto. En efecto, de no hacerse así, se estaría permitiendo que la sociedad, después de beneficiarse de ese gasto contable, lo omitiera a fin de obtener un mejor resultado tributario.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, Zaope no se ha deducido ningún gasto durante todo el tiempo en que la vivienda ha sido de su propiedad. De este modo, el valor contable del inmueble no sirve para averiguar cuál ha sido la ganancia realmente obtenida por ella con esa operación, que es lo que ha de gravar el impuesto. Esta ganancia viene representada, exclusivamente, por la diferencia entre el precio abonado en su día por la mercantil para adquirir el bien, y el obtenido como consecuencia de su venta. De no asumirse tal interpretación, podría llegarse a gravar ganancias irreales, quedando afectado el principio de capacidad económica (piénsese en el caso de que el bien se venda por debajo del precio de compra, pero por encima de su valor contable). Hemos de tener en cuenta que el valor contable tras la aplicación de las amortizaciones no tiene por qué corresponder con el valor real del inmueble de que se trate, habida cuenta de que tales amortizaciones no son sino una ficción que responde a unos criterios generalmente aceptados. Pues bien, en la medida en que esos gastos no han tenido la consideración de deducibles, no hay por qué tenerlos en cuenta a la hora de calcular la ganancia obtenida por la actora con la operación. Se trata de gravar, exclusivamente, la ganancia obtenida por la sociedad, y no una irreal.

Lo razonado nos lleva a una estimación total del recurso contencioso-administrativo, y a anular la resolución impugnada.

Cuarto. Costas.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dado que se está estimando el recurso y que no concurre ninguna circunstancia que

aconseje lo contrario, procede imponer las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte demandada.

FALLO

Estimando el recurso contencioso-administrativo 921/2022, planteado por la procuradora de los tribunales doña Cristina Insausti Montalvo, en nombre y representación de Zaope, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya de veintinueve de septiembre de 2022:

- 1º) Anulamos, por no ser conforme a derecho, la resolución impugnada.
- 2º) Imponemos las costas causadas en la tramitación del procedimiento a la parte demandada.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS (artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0921 22, un depósito de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito (DA 15.ª LOPJ).

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 7 de diciembre de 2023.

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.