

Referencia: NFJ022325

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 7 de febrero de 2006

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1424/2001

**SUMARIO:**

**Comprobación de valores.** Permuta con una Junta de Compensación Mixta de un edificio a cambio de terreno edificable. Posterior venta de parte del terreno a terceros, reservándose la sociedad una parte del terreno para edificar con el importe percibido la nueva sede social. El TEAR debió atenerse al valor declarado por la entidad recurrente, mucho más cuando este valor fue aceptado por el órgano de gestión, dado que el planteamiento de cuestiones nuevas exige la audiencia de los interesados, requisito que en este caso no fue cumplido. Las valoraciones conforme al art. 88 del Reglamento de Gestión Urbanística sólo tienen vigencia en el «ámbito de la Unidad de Actuación» de que se trate, o «Proyecto de Compensación», pero en ningún caso pueden exigirse fuera del ámbito de la Unidad de Actuación erigiéndolas en valor de mercado, sin prueba que lo justifique. La modificación del valor declarado exigía que la Administración realizase prueba tendente a acreditar la veracidad como valor de mercado de los parámetros que proponía, y no la mera cita de preceptos legales.

**IS. Permutas. Reversión. Exención por reversión.** La exención por reversión tiene su lógica en la conveniencia de mantener la intangibilidad cuantitativa de los activos empresariales, cuando éstos son objeto de transmisión. Siendo esto así, no se alcanza a comprender la razón por la que la reversión de activos cuando su origen es una permuta ha de ser automática, y no puede disfrutar (mediante inversiones puente) de los requisitos temporales que de modo general y para todas las demás transmisiones onerosas, el legislador ha establecido.

**PRECEPTOS:**

RD 2631/1982 (NFL000041) (Rgto. IS), arts. 144, 146, 147 y 148.

Ley 61/1978 (NFL000040) (Ley IS), art. 15.8.

RD 391/1996 (NFL002417) (RPREA), art. 40.3.

**PONENTE:**

*Don Manuel Vicente Garzón Herrero.*

En la Villa de Madrid, a siete de Febrero de dos mil seis.

VISTO por la Sección Segunda de la Sala Tercera de este Tribunal, integrada por los Excmos. Señores Magistrados anotados al margen, el Recurso de Casación interpuesto, por la entidad «Cooperativa Xerezana Farmacéutica» (XEFAR), representada por el Procurador D. L... R... y N..., bajo la dirección de Letrado y, estando promovido contra la sentencia dictada el 18 de Enero de 2001, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo seguido ante la misma bajo el núm. 1602/98, en materia de Impuesto de Sociedades, en cuya casación aparece, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**Primero.**

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 18 de Enero de 2001, y en el recurso antes referenciado, dictó Sentencia con la siguiente parte dispositiva: «FALLAMOS: Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. L... R... y N..., en nombre y representación de la entidad Cooperativa Xerezana Farmacéutica (XEFAR), contra la resolución de fecha 25 de Septiembre de 1998, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución

es nula en relación con la declaración sobre los gastos del Estudio de detalle, en el sentido declarado en el Fundamento Jurídico Tercero de esta Sentencia, siendo conforme a Derecho en todo lo demás; sin hacer mención especial en cuanto a las costas».

### **Segundo.**

Contra la anterior sentencia, la representación de la entidad «Cooperativa Xerezana Farmacéutica» (XEFAR), formuló recurso de casación en base a dos motivos de casación: «Primero. A efectos de la exención por reinversión del incremento de patrimonio puesto de manifiesto en la enajenación de activos fijos, el tratamiento fiscal de la permuta debe ser idéntico al que se concede a la compraventa. Segundo. Se infringen las reglas de interpretación gramatical: el concepto jurídico de reinversión es el que da el R.I.S. y lleva incorporado, como uno de sus requisitos, la posibilidad de reinvertir en el plazo de dos años. El concepto de "reinversión automática" utilizado por la Inspección es el que carece de recepción en la literalidad de la ley. Tercero. Se infringen las reglas de la interpretación lógica y en especial de la teleológica: nos enfrentamos con una medida de fomento de la inversión y la interpretación oficial supone un intento de traicionar la confianza legítima (buena fe) depositada por el contribuyente. Cuarto. Otras infracciones del principio de interpretación lógica. Reducción al absurdo del criterio administrativo por lo enormemente fácil que resulta su elusión por vías alternativas. Su admisibilidad, a lo sumo, como presunción "iuris tantum". Quinto. En nuestro caso se ha producido una reinversión anticipada, en cuantía superior a la estimada por la Audiencia Nacional y que no ha sido tenida en cuenta por la Administración; se produce además una "desinversión anticipada", que fiscalmente impide llegue a materializarse incluso la "reinversión automática por permuta" que pretende la Inspección. Sexto. Se infringe el principio de interpretación sistemática; ese último nos indica que en todos los preceptos se manifiesta la intención del legislador de dar flexibilidad a la reinversión; justo lo contrario de la regla establecida por la D.G.T. Las ulteriores reformas pueden considerarse como interpretación histórica y confirman la tendencia a la flexibilidad. Séptimo. Infracción del principio de interpretación sociológica: en el mundo actual siempre existirán inversiones. Puente antes de elegir la reinversión definitiva, porque las empresas no pueden tolerar la pérdida de rentabilidad y devaluación monetaria mientras esto ocurre; luego la primera inversión no es necesariamente la reinversión que busca el RIS. Octavo. El TEAR (y el TEAC), al igual que hacía la Inspección, han seguido confundiendo la interpretación extensiva con la analogía; aquí no existe ni la una, ni la otra. La interpretación oficial sí que es restrictiva, sin fundamento alguno. La Audiencia Nacional no entra en el tema, limitándose a confirmar las resoluciones recurridas. Noveno. Segunda línea de argumentación: a pesar del nombre utilizado por las partes, nos enfrentamos más que con un contrato ordinario de permuta, con un contrato atípico, merecedor de un tratamiento fiscal distinto al otorgado por la Inspección. Décimo. Tercera línea de argumentación o argumentación subsidiaria: la forma correcta de calcular los incrementos de patrimonio (con independencia de que se admita o no luego la exención por reinversión) es la aplicada por la Inspección. El Tribunal Económico-Administrativo no puede introducir nuevos criterios para calcular los valores de mercado en cada enajenación, pues con ello esta propiciando una comprobación de valores encubierta a través de una vía que no es la legalmente permitida. De cualquier forma el resultado obtenido por esta vía tampoco se ajusta al valor real. Undécimo. Cuestiones accesorias: gastos derivados del aval prestado para obtener la suspensión; costas». Termina suplicando se dicte sentencia estimatoria con el contenido siguiente: a) anular la liquidación de la Inspección impugnada por no ser conforme a Derecho y proceder a la confirmación de la autoliquidación practicada por el contribuyente. b) subsidiariamente, anular la liquidación girada sustituyéndola por otra en la que se tenga en cuenta como valor de mercado el declarado por el contribuyente y como porción de incremento correctamente reinvertida no sólo la que se deriva del solar sino también los gastos de tramitación del Estudio de Detalle previo a la adquisición así como el resto de gastos anticipados. c) subsidiariamente, anular la liquidación girada para ser sustituida por otra en la que se tengan en cuenta los valores de mercado establecidos por el TEAR, pero se considera como incremento de patrimonio reinvertido, el que se deriva de la construcción de la nueva sede social de XEFAR. d) condenar en costas a la Administración, así como el abono de los gastos producidos por el aval para obtener la suspensión cautelar.

### **Tercero.**

Señalada, para votación y fallo, la audiencia del 24 de Enero pasado, tuvo lugar en esa fecha la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero, Magistrado de Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Se impugna, mediante este Recurso de Casación, interpuesto por el Procurador D. L... R... y N..., actuando en nombre y representación de la entidad «Cooperativa Xerezana Farmacéutica» (XEFAR), la sentencia de 18 de Enero de 2001 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo número 1602/98 de los que se encontraban pendientes ante dicho órgano jurisdiccional.

El citado recurso había sido iniciado por quien hoy es recurrente en casación contra la resolución de fecha 25 de Septiembre de 1998, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma en alzada el acuerdo de fecha 9 de Febrero de 1995, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 1989, por importe de 42.040.393 pesetas, según Acta de disconformidad de fecha 7 de Junio de 1993, en la que se hacía constar la procedencia de un incremento de la base imponible declarada en 88.835.558 pesetas, correspondiente a la parte proporcional del incremento patrimonial puesto de manifiesto en la permuta de un edificio de la sociedad que no se considera exento por reinversión por no afectarse en su totalidad a la actividad económica desarrollada por la Cooperativa, conforme al art. 15.8, de la Ley 61/1978 (NFL000040), del Impuesto sobre Sociedades; incoándose, a su vez, Acta previa y parcial, de conformidad, por el incremento de la base.

La sentencia impugnada estimó parcialmente el recurso y pronunció el siguiente fallo: «Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. L... R... y N..., en nombre y representación de la entidad Cooperativa Xerezana Farmacéutica (XEFAR), contra la resolución de fecha 25 de Septiembre de 1998, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula en relación con la declaración sobre los gastos del Estudio de detalle, en el sentido declarado en el Fundamento Jurídico Tercero de esta Sentencia, siendo conforme a Derecho en todo lo demás; sin hacer mención especial en cuanto a las costas».

No conforme con dicha sentencia la entidad demandante interpone el recurso de casación que decidimos.

### **Segundo.**

Son hechos relevantes para la resolución del litigio los siguientes: 1. Que por escritura pública de fecha 14 de Julio de 1989, la Cooperativa Xerezana Farmacéutica (en adelante XEFAR) celebró contrato de permuta con la Junta Mixta de Compensación del Polígono Sur de Jerez, por la que se transmitía un edificio de su propiedad a cambio de un terreno edificable, de 16.130 metros cuadrados, cuya valoración, según se hizo constar en la citada escritura, fue de 202.190.000 pesetas, partiendo de un importe de 12.535 ptas./m<sup>2</sup>. Por su parte, el edificio transmitido por la actora se valoró por las partes contratantes, como consta en la citada escritura, en 107.190.000 pesetas. El importe por la diferencia, es decir, 95.000.000 pesetas, se satisfizo mediante la emisión de dos letras de cambio aceptadas por la Cooperativa. 2. Que en fecha de 28 de Julio de 1989 se practicó la segregación de la finca adquirida por la Cooperativa, dividiéndose en las siguientes parcelas: A) parcela de 2.920 m<sup>2</sup>; B) parcela de 1.280 m<sup>2</sup>; C) parcela de 1.500 m<sup>2</sup>; D) parcela de 3.300 m<sup>2</sup>; E) parcela de 1.000 m<sup>2</sup>, y la correspondiente a la finca matriz, de 6.130 m<sup>2</sup>. 3. Que mediante escritura pública de fecha 28 de Julio de 1989, en la misma fecha de la segregación, se procedió a la venta de las cuatro primeras parcelas a la sociedad Inmobiliaria TRES, S.A., por importe de 189.153.900 pesetas, a razón de 21.017 ptas./m<sup>2</sup>. 4. La finca matriz se destinó a la construcción de la nueva sede social de la Cooperativa recurrente a cargo del importe percibido por la enajenación de las cuatro parcelas, en donde la actora desarrolla su actividad. La parcela E) no fue objeto de actuación expresa alguna.

### **Tercero.**

Dos son las cuestiones esenciales que en el recurso han de ser tratadas. La primera de ellas es el modo de calcular el incremento patrimonial que la actora tuvo por la permuta de su sede social. La segunda, la atinente a la aplicación de la reinversión.

### **Cuarto.**

Por lo que se refiere al cálculo del incremento patrimonial, la regla aplicable la fija el artículo 144 del Reglamento 2631/1982 (NFL000041) de 15 de Octubre al establecer: «En los casos de permuta de

bienes o derechos, excepto los referidos en el art. 138 de este Reglamento, la disminución o incremento patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor neto contable del bien o derecho que se cede y el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio».

De este modo la controversia se centra en dilucidar si los bienes recibidos por la recurrente han de ser valorados a 12.535 pesetas el metro cuadrado, como sostienen las resoluciones del TEAR, TEAC y la sentencia impugnada, o, contrariamente, y como entendió el órgano de gestión y el recurrente su valor es el de 21.017 pesetas por metro cuadrado.

La tesis de la recurrente ha de ser acogida en este punto, tanto por razones de naturaleza formal como sustantiva.

Efectivamente, desde un punto de vista formal el TEAR debió atenerse al valor declarado por la entidad recurrente, mucho más cuando este valor fue aceptado por el órgano de gestión. La Sala no desconoce las facultades que a los órganos de revisión otorgaba el artículo 40.3 del Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económicas-Administrativas, pero precisamente por conocerlo le consta que el planteamiento de cuestiones nuevas exige la audiencia de los interesados, requisito que en este caso no fue cumplido.

Desde el punto de vista sustantivo, las citas que ambas resoluciones contienen del artículo 118 de la L.B.R.L. y 88 del Reglamento de Gestión para justificar el incremento de valoración son inaplicables. El artículo 118 se refiere a los requisitos que han de reunir las transmisiones que lleven a cabo las entidades locales, pero se olvida que la entidad recurrente nunca ha tratado con el Ayuntamiento de Jerez sino con una Junta de Compensación, que es ente bien distinto. En cuanto a las valoraciones (criterios de valoración del artículo 88 del Reglamento de Gestión) los que el precepto citado menciona sólo tienen vigencia en el «ámbito de la Unidad de Actuación» de que se trate, o «Proyecto de Compensación», pero en ningún caso pueden exigirse fuera del ámbito de la Unidad de Actuación erigiéndolas en valor de mercado, sin prueba que lo justifique, y no se ha practicado.

Además, la prueba pericial practicada en el recurso ha demostrado que el valor declarado (aceptado por la Inspección) era correcto.

Finalmente, la modificación del valor declarado exigía que la Administración realizase prueba tendente a acreditar la veracidad como valor de mercado de los parámetros que proponía, y no la mera cita de preceptos legales, cuya aplicabilidad era más que dudosa. Pues bien, no sólo no se ha hecho esa prueba, sino que cuando la parte propuso prueba a efectos de acreditar este extremo el Abogado del Estado se opuso a su admisión.

Es visto, por tanto, que en este punto ha de ser estimado el recurso, pues la sentencia de instancia se limita a aceptar el valor establecido por el TEAR y TEAC, sin aportar razonamiento novedoso alguno sobre la cuestión.

#### **Quinto.**

El segundo problema a decidir, y de evidente relevancia en la litis, es el de dilucidar como se configura la reinversión, cuando el negocio originario, el que genera el incremento patrimonial, es una permuta.

La Consulta de la Dirección General de Tributos, las resoluciones impugnadas, y la sentencia recurrida exigen que exista automatismo en la reinversión, es decir, que el bien permutado cumpla los requisitos exigidos a la reinversión, y, además, ese automatismo ha de darse en el momento de la permuta, no siendo aplicable el plazo de dos años que los textos legales consagran para la efectividad de la reinversión.

Los preceptos aplicables son los siguientes: artículo 15.8 de la Ley 61/1978 (NFL000040) de 27 de Diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 144, 146, 147 y 148 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, Decreto 2631/1982 (NFL000041).

La lectura de los preceptos y del litigio circunscribe la cuestión litigiosa a dilucidar si, en el supuesto de la permuta, que es el negocio jurídico que en este litigio se contempla, la reinversión y las condiciones que para su cumplimiento exigen las normas citadas han de concurrir cuando la permuta tiene lugar, o, contrariamente, y como sostiene la entidad recurrente el automatismo exigido por la Administración carece de apoyatura legal. Todas las demás cuestiones que hipotéticamente pudieran integrar el debate no han sido objeto de discusión en el pleito.

Para resolver la temática litigiosa ha de ponerse de manifiesto que los órganos administrativos y la sentencia exigen esa reinversión automática en la permuta, pero no explican la razón que lo justifica.

Por ello, no podemos aceptar esa conclusión, y menos si tampoco nosotros encontramos argumento para justificar esa restricción. Por el contrario, el precepto del artículo 148 del Reglamento en sus apartados a) y b) fija un plazo (dos años) para la reinversión pero sin establecer limitación alguna en función del negocio jurídico (permuta) celebrado. No parece razonable que si la posibilidad de

reversión se ha reconocido para ciertas operaciones (transmisiones onerosas), la Administración exija requisitos específicos de orden temporal cuando de permutas se trata, no previstos en los textos legales.

Pero no es sólo que la norma no haya previsto la restricción formulada por los actos recurridos, es que en el apartado c) de este artículo 148 se ha establecido una restricción, pues considera que para que la inversión efectuada el año anterior pueda considerarse como inversión «es preciso que exista una relación directa entre la enajenación y la inversión correspondiente». Ello significa que cuando se han querido establecer limitaciones específicas el autor de la norma lo ha hecho, razón por la que es improcedente establecerlas cuando no vienen previstas en la norma.

Una última consideración parece obligada. La exención de la inversión tiene su lógica en la conveniencia de mantener la intangibilidad cuantitativa de los activos empresariales, cuando éstos son objeto de transmisión. Siendo esto así, no se alcanza a comprender la razón por la que la inversión de activos cuando su origen es una permuta ha de ser automática, y no puede disfrutar (inversiones puente) de los requisitos temporales que de modo general, y para todas las demás transmisiones onerosas, el legislador ha establecido.

#### **Cuarto.**

Lo razonado comporta la estimación del recurso de casación y la anulación de la sentencia impugnada con la consiguiente estimación del recurso contencioso-administrativo, y todo ello sin hacer imposición expresa de las costas causadas en ambas instancias, a tenor de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

### **FALLAMOS**

**1.º** Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación formulado por la entidad Cooperativa Xerezana Farmacéutica (XEFAR).

**2.º** Anulamos la Sentencia de 18 de Enero de 2001 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo número 1602/98.

**3.º** Que estimamos el recurso contencioso-administrativo y anulamos los actos impugnados.

**4.º** No hacemos imposición de las costas causadas ni en la instancia ni en casación.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, lo pronunciamos, mandamos y firmamos R. Fernández Montalvo, M.V. Garzón Herrero, J.G. Martínez Micó, E. Frías Ponce, J. Rouanet Moscardó. PUBLICACION. Leída y publicada fué la anterior sentencia por el Magistrado-Ponente Excmo. Sr. D. MANUEL VICENTE GARZON HERRERO, estando constituida la Sala en audiencia pública, de lo que, como Secretario de la misma CERTIFICO.