

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 1217/2025 de 7 de octubre de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 3775/2023****SUMARIO:**

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta.* La sentencia recurrida resolvió que la resolución de un contrato como 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. El Tribunal confirma esta sentencia ya que la declaración de nulidad de una permuta producida en ejercicios posteriores no permite rectificar las cuantías anuales elaboradas, pues de permitirse tal posibilidad se generaría una grave inseguridad jurídica, así lo hemos declarado en nuestra SSTS de 26 de julio de 2022, recurso n.º 4797/2020 y 25 de octubre de 2021 recurso n.º 6820/2019. Ello no quiere decir que los hechos posteriores como la declaración de nulidad de la permuta no deban tener el correspondiente reflejo contable en el ejercicio en que se produzcan, lo que decimos es que con base a hechos posteriores no cabe alterar o rectificar las cuentas anuales del ejercicio anterior. Y, esto es lo que pretende la recurrente, que un hecho acaecido en el año 2012, permita rectificar la correcta calificación contable efectuada en el ejercicio 2007. La posibilidad de rectificar el resultado contable en atención a hechos acaecidos con posterioridad a su formulación no está prevista en la normativa, pues no es querida por el legislador. La interpretación propuesta por la entidad recurrente supondría una lesión del principio contable de imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados. La anulación de la permuta se produjo en el año 2012 y solo reflejando en la contabilidad de ese año la declaración de nulidad de la permuta se está dando una imagen fiel de la empresa, la posibilidad de reformular las cuentas anuales del ejercicio 2007 ofrecería una imagen distorsionada de lo que realmente se produjo. También se vulneraría principio contable de devengo. En efecto, al existir una norma que explícitamente establece cuando procede la imputación de un hecho económico, no cabe dejarla sin efecto, con base a hechos acaecidos en ejercicios posteriores. Por último, a las posibles situaciones de incertidumbre se refiere el principio de prudencia. Los riesgos que deben tener registro contable, son los que tienen su origen en el "ejercicio o en otro anterior", no los riesgos que surgen en ejercicios posteriores que tendrán reflejo contable en el ejercicio en que surjan. De hecho, la norma se refiere a aquellos hechos que "fuesen conocidos" -no a los que ocurriesen- entre "la fecha del cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales". La disposición legal es lógica pues cuando se materializa el hecho con posterioridad, sencillamente, ya no hay riesgo, concepto que, por definición, implica incertidumbre. El Tribunal fija la siguiente interpretación de los artículos 10.3, 15.3 y 19 TR Ley IS que se corresponden con los actuales arts. 10.3 y 17.5 Ley IS: La imputación temporal en el IS de los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta se producen en el ejercicio en el que aquella declaración judicial gane firmeza, o, en aquel ejercicio en que se ejecuta la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado cuando no se produzca en el mismo ejercicio fiscal. La contabilización de dicha anulación habrá de efectuarse en el ejercicio fiscal en el que gane firmeza la declaración judicial de nulidad de la permuta o en el que se ejecute la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado, y, deberá reflejarse en la determinación de la base imponible del IS correspondiente al ejercicio en el que devino firme la resolución judicial que declara la nulidad de la permuta, o, en aquel ejercicio en que se ejecuta la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado cuando no se produzca en el mismo ejercicio fiscal.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

Síguenos en...



MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.217/2025

Fecha de sentencia: 01/10/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3775/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/09/2025

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por: RMG

Nota:

R. CASACION núm.: 3775/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1217/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 1 de octubre de 2025.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados y las Excmas. Sras. Magistradas indicados al margen, el recurso de casación núm. 3775/2023, interpuesto por la mercantil Construcciones Hispano Germanas, S.A.U., representada por la procuradora D.^a Blanca Rueda Quintero, y asistida del letrado D. Antonio Blanes Gironés, contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 783 y 787/2019 acumulado.

Ha comparecido como recurrido el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Sandra María González de Lara Mingo.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 783 y 787/2019 acumulado.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] Estimar en parte, el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora D.^a Blanca Rueda Quintero en nombre y representación de HISPANO 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».

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La procuradora D.^a Blanca Rueda Quintero, en representación de la mercantil Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. mediante escrito de 10 de mayo de 2024 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de 22 de febrero de 2023.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identificó como norma infringida el artículo 15 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»], indicando, de forma expresa, que se corresponde con el vigente artículo 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS»].

Síguenos en...



2.La Sala *a quo*, tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 16 de mayo de 2023, habiendo comparecido la mercantil Construcciones Hispano Germanas, S.A.U., representada por la procuradora D.ª Blanca Rueda Quintero, y asistida del letrado D. Antonio Blanes Gironés, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 15 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado.

TERCERO.- Admisión al recurso de casación.

1.La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 16 de mayo de 2024, consideró que concurría interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en virtud del artículo 88.2.f) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [«LJCA»], en la cuestión jurídica consistente en:

«[...] Determinar a qué ejercicio del impuesto sobre sociedades deben imputarse los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta y, en concreto, si debe operarse la reversión del ajuste fiscal positivo realizado en su momento de conformidad con el artículo 15.3 del TRLIS (actual 17.5 LIS) en la autoliquidación del ejercicio en el que tuvo lugar la permuta o si, por el contrario, ha de consignarse un ajuste fiscal negativo en la autoliquidación del impuesto en el que devino firme la resolución judicial que declaró la nulidad de la permuta».

CUARTO.- Interposición del recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrente).

La procuradora D.ª Blanca Rueda Quintero, en representación de la mercantil Construcciones Hispano Germanas, S.A.U., interpuso recurso de casación mediante escrito de 24 de junio de 2024, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Pretende la recurrente la casación de la sentencia recurrida por cuanto, a su juicio, es contraria a derecho, aduciendo en apoyo de dicha pretensión y en esencia, un extenso relato de los hechos que resultan del expediente administrativo, a continuación, estructura su defensa en tres apartados.

1.En primer lugar expone que el debate traído a sede casacional se circunscribe a determinar cuáles han de ser los criterios de imputación temporal aplicables a una regla especial de valoración en materia de base imponible, regla que se aplica con prelación respecto de cualquier posible tratamiento contable de la operación, y más en particular, en qué ejercicio procede practicar el ajuste extracontable negativo en base imponible para la retrocesión de la renta fiscal.

Afirma que el cálculo de la renta fiscal a integrar en la base imponible ha de realizarse aplicando esta regla especial que no depende de la norma contable, siendo por lo cual que no resultaría procedente resolver aquí la cuestión de la imputación temporal invocando criterios contables. La sentencia de instancia resuelve la cuestión de la imputación temporal sobre la base de criterios estrictamente contables, apoyándose en dos sentencias muy antiguas que tratan unos hechos alejados del supuesto de autos, y también alejados de la norma fiscal en vigor que incluye para este caso una regla especial de valoración de base imponible al margen de la contabilidad, sentencias que además se dictaron en un marco contable que después ha evolucionado notablemente y especialmente desde 2007.

Argumenta que la sentencia de instancia extracta estas dos sentencias cuya doctrina constituye esencialmente un razonamiento contable basado en la "Provisión de Insolvencias" y en la "Previsión para Inversiones", cuyo tratamiento contable bien se explica en el Fundamento de Derecho Cuarto de ambas sentencias.

Recuerda que en dichos casos regía el marco contable PGC 1973 aprobado por el Decreto 530/1973, que dio lugar al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 como un auténtico desarrollo contable del PGC, entorno muy diferente al del PGC 1990 que marcó el inicio del distanciamiento entre la regulación contable e Impuesto sobre Sociedades, distanciamiento que actualmente se ha intensificado tras la entrada en vigor del PGC 2007.

Expone que el elemento del debate radica en determinar cuáles han de ser los criterios de imputación temporal aplicables a una regla especial de valoración en materia de base imponible, regla que no depende de las normas contables.

Destaca que el hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades lo constituye la obtención de renta por el sujeto pasivo, y por eso la base imponible que se somete a gravamen está constituida por el importe de la renta en el período impositivo, que se calcula partiendo del resultado contable que habrá de ser objeto de modificación practicando los ajustes establecidos en la TRLIS o LIS. Es por ello que: (i) Existe una regla de imputación temporal: sólo es gravable la renta obtenida en el período impositivo (ii) Cuando la renta procede de una permuta, existe una norma fiscal específica (artículo 15.3 TRLIS, actual 17.5 LIS) que hay que aplicar, por lo que las normas contables carecen de relevancia en este debate.

En opinión del recurrente lo relevante es en qué ejercicio concreto ha de considerarse que la renta gravable ha desaparecido de la base imponible cuando la permuta ha sido declarada nula de pleno derecho sin que las normas contables tengan nada que aportar a este respecto.

2.Expone que la sentencia de instancia resuelve la cuestión de la imputación temporal sobre la base de criterios estrictamente contables, apoyándose en estas dos sentencias muy antiguas y que además versan sobre unos hechos alejados del supuesto de autos, fundamentando su razonamiento en una contabilización inicial como beneficio que tributa por Impuesto sobre Sociedades y que con la anulación por resolución

judicial, habrá que contabilizar este acto resolutorio como una operación económica distinta en el ejercicio en que se produzca dando lugar a la correspondiente pérdida contable.

Destaca que las dos sentencias del Tribunal Supremo en las que se basa la sentencia de instancia se evacuaron para unos hechos que tuvieron lugar bajo el marco contable PGC 1973, escenario contable que dio lugar al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982 como un auténtico desarrollo contable del PGC, por la profusión de normas que incluía a este respecto.

Sostiene que ese entorno es muy diferente al del PGC 1990, que en su momento ya representó la adaptación de nuestro marco contable a las normas internacionales de contabilidad (en adelante, NIC) entonces vigentes, marcando el inicio del distanciamiento entre regulación contable e Impuesto sobre Sociedades, cuya constatación pudo apreciarse con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que fue precisamente la norma que introdujo en el impuesto el ajuste fiscal extracontable del artículo 15.3 TRLIS.

En palabras del recurrente con la llegada a nuestro sistema de la regla especial de valoración en materia de base imponible del artículo 15.3 TRLIS, lo que cobró relevancia era "la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible"; o dicho en otras palabras parafraseando las dos sentencias del Tribunal Supremo en las que se basa la sentencia de instancia: cuando el hecho imponible ("la obtención de renta") se configure a partir de un acto o negocio jurídico ("la realización de una permuta"), su resolución por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del impuesto correspondiente, no cabiendo seguir la contabilidad cuando la Ley ha regulado específicamente los ajustes fiscales extracontables. Así lo dicen textualmente estas dos sentencias.

3. Con cita y reproducción parcial de nuestra sentencia núm. 200/2024 de 6 de febrero de 2024 (rec. de casac. núm. 1739/2024) relativa la imputación temporal de la devolución de un tributo efectuada por la Administración tributaria como consecuencia de ser contrario al Derecho de la Unión Europea sostiene que la declaración judicial de nulidad (en ambos casos) no es constitutiva de ningún derecho sino meramente declarativa del mismo. La eficacia "*ex tunc*" aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, y, lo mismo cabe predicar respecto de la permuta inmobiliaria judicialmente declarada nula de pleno derecho: "*tamquam non esset*", como si no hubiese existido nunca.

Considera que en respuesta a la cuestión planteada debe fijarse como jurisprudencia que:

«[...] el ejercicio del Impuesto sobre Sociedades al que deben imputarse los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta y, en concreto, la reversión del ajuste fiscal positivo realizado en su momento de conformidad con el artículo 15.3 del TRLIS (actual 17.5 LIS) ha de ser en la autoliquidación del ejercicio en el que tuvo lugar la permuta, ejercicio en el que habrá de consignarse un ajuste fiscal negativo en la autoliquidación del impuesto, sin que guarde relevancia a este respecto el ejercicio en el que devino firme la resolución judicial que declaró la nulidad de la permuta».

Termina suplicando a la Sala que:

«[...] fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el recurso, revocando la sentencia recurrida así como declare como no ser conforme a derecho y anule todos los actos administrativos anteriores y en particular la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2007, y con ello declare ajustado a derecho la solicitud de devolución de ingresos indebidos en los términos expuestos en el apartado cuarto del presente escrito con la devolución solicitada con abono de intereses de demora desde la fecha del ingreso hasta la fecha en que se ordene la devolución, así como el reconocimiento de la base imponible negativa y de las deducciones pendientes de aplicación».

QUINTO.- Oposición al recurso de casación (síntesis de los argumentos de la parte recurrida).

El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado presentó escrito de oposición el 10 de septiembre de 2024.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis que los objetos de la declaración de nulidad fueron los actos de la Administración municipal, y desde luego, no es dudoso que esa nulidad comporte la invalidez de los contratos de permuta.

El abogado del Estado destaca que el recurrente alega la infracción del artículo 15 del TRLIS, interpretado "en el marco" de los artículos 4 y 10 del mismo texto legal, y, postula la total irrelevancia de la contabilidad para resolver la cuestión.

Indica que aunque el recurrente reconoce expresamente que el artículo 15 TRLIS no contiene una regla concreta de imputación temporal aplicable al presente caso, sostiene que la cuestión "habrá de resolverse necesariamente a la luz de este artículo 15 que es la norma fiscal específica". Cuestiona que las sentencias del Alto Tribunal en que se basa la sentencia puedan servir de aval a la conclusión que ésta alcanza.

Afirma que sobre todo, busca apoyo a su tesis (imputación al ejercicio fiscal en que tuvieron lugar las permutas) en las recientes sentencias de esa Excm. Sala de 6 de febrero de 2024 (rec. de casac. 1739/2022) y de 12 de febrero de 2024 (rec. de casac. 7/2022), que han dilucidado la cuestión de la imputación temporal en el IS de la devolución de lo satisfecho en concepto del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos ("IVMDH").

Argumenta que la sentencia no infringe el artículo 15 TRLIS y que no podría infringirse cualquiera que fuera la respuesta dada a la cuestión pues, como reconoce la recurrente, no regula la imputación temporal de este supuesto. Dice que es claro que establece reglas de valoración de las rentas a efectos de la base imponible. Es cierto que hay una norma de imputación temporal, pero ésta se refiere a las rentas obtenidas

por las operaciones de permuta (no es sino una concreción de la regla general del devengo), no a las que deriven de las restituciones o devoluciones consiguientes a la resolución, nulidad o anulación de tales contratos.

Sostiene que descartada la infracción de la norma legal alegada y sabiendo que no hay una regla que de manera especial y explícita resuelva el caso, hay que atender a la norma general de imputación del artículo 19.1 del TRLIS.

Subraya que es en ejecución de las sentencias judiciales como la recurrente debió devolver los bienes adquiridos a cambio de recuperar los que había entregado: una nueva alteración de la composición del patrimonio, cuyo tratamiento, en cuanto a valoración, no tiene en la ley fiscal de una norma especial. De hecho, se aplicó la norma contable, conforme a la que los elementos patrimoniales recuperados se han de contabilizar por el valor que tenían cuando "salieron" del patrimonio.

Recalca que hay impuestos cuyo hecho imponible consiste en la mera realización o celebración de un acto o negocio jurídico, de modo que si éste deviene inválido e ineficaz -por resolución, rescisión, anulación o declaración de nulidad, entre otros posibles supuestos- los efectos fiscales de ello se retrotraen a la fecha del acto o negocio, lo que obedece a que es justamente el hecho imponible mismo el que ha decaído. Pero en el caso de los impuestos cuyo hecho imponible no consiste en un acto o negocio jurídico sino que "se delimita atendiendo a conceptos económicos", el acto o negocio, lo mismo que su resolución, rescisión, anulación o declaración de nulidad, no son sino parte del presupuesto de su producción, pero es a la obtención de la renta (positiva o negativa) propiamente a lo que hay que atender.

Rechaza la aplicabilidad al caso de autos de la jurisprudencia sobre imputación temporal de las devoluciones del IVMDH.

Considera que la cuestión de interés casacional objetivo merece la siguiente respuesta:

«Los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta (más exactamente, la declaración de nulidad del acuerdo municipal que la "perfeccionaba") se producen en el ejercicio en el que aquella declaración judicial gane firmeza (o, incluso, en aquel en que es ejecutada mediante restitución recíproca de lo permutado); en concreto, la contabilización del bien permutado y restituido por el valor contable que tenía al tiempo de la permuta ha de consignarse en la autoliquidación del impuesto correspondiente al ejercicio en el que devino firme aquella resolución judicial».

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo del recurso.

De conformidad con el artículo 92.6 de la LJCA, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de 25 de septiembre de 2025, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Asimismo, por providencia de 4 de junio de 2025, se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Sandra María González de Lara Mingo y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 30 de septiembre de 2025, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar a qué ejercicio del impuesto sobre sociedades deben imputarse los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta y, en concreto, si debe operarse la reversión del ajuste fiscal positivo realizado en su momento de conformidad con el artículo 15.3 del TRLIS (actual 17.5 LIS) en la autoliquidación del ejercicio en el que tuvo lugar la permuta o si, por el contrario, ha de consignarse un ajuste fiscal negativo en la autoliquidación del impuesto en el que devino firme la resolución judicial que declaró la nulidad de la permuta.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la resolución del recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos relevantes para la resolución del recurso de casación los siguientes:

1. Permuta en el año 2007.

El 26 de abril de 2007 el Pleno del Ayuntamiento de Oliva dictó acuerdo por el que resolvió: 1º.- Aprobar, en los términos dispuestos en los artículos 112.2 y siguientes del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, la permuta de la finca registral nº 35.659, inscrita en el Registro de la Propiedad en el Tomo 1184, Libro 325, Folio 2, propiedad de la mercantil Construcciones Hispano Germanas S.A., por la parcela 9, Manzana H, Sector 6 Oliva Nova (finca registral nº 43.655) y la subparcela 31, Manzana Q, Sector 6 Oliva Nova (finca registral nº 43.663), ambas propiedad del mencionado Ayuntamiento; 2º.- Una vez efectuada la permuta, inscribir la finca registral nº 35.659 en el Inventario de Bienes Municipal y en Registro de la Propiedad como bien integrante del Patrimonio Público Municipal del Suelo; 3º.- Afectar igualmente al Patrimonio Público Municipal del Suelo la cantidad de 302.335,01 euros; resultantes de la diferencia de valor de los bienes a permutar; 4º.- Remitir certificación de dicho acuerdo a la Dirección General de Administración Local de la Conselleria de Justicia, Interior y Administraciones Públicas y a la Conselleria de Territorio y Vivienda, a los efectos procedentes; y 5º.- Facultar a la Alcaldía-Presidencia para proceder a la formalización de la permuta acordada.

En los mismos términos del precitado acuerdo, el Ayuntamiento de Oliva dictó otro acuerdo plenario de 10 de mayo de 2007 disponiendo la permuta de las fincas registrales nº 43.339 y 11.622, propiedad de la

indicada mercantil Construcciones Hispano Germanas S.A., por la subparcela 2.c), Polígono 18, Sector 1 Oliva Nova (finca registral nº 41.708), propiedad del Ayuntamiento.

Mediante sendas escrituras públicas de 14 de junio de 2007 otorgadas ante el Notario de Oliva al número de su protocolo 867 y 868 el Ayuntamiento de Oliva y Construcciones Hispano Germanas, S.A.U procedieron a elevar a público los contratos de permuta.

Como consecuencia de estas permutas Construcciones Hispano Germanas, S.A. registró un beneficio contable de 4.164.462,88 €, que fue incluido en la base imponible y sometido a tributación por el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

2. Declaración de nulidad de pleno derecho de los acuerdos del Ayuntamiento.

Las sentencias núm. 552/08 y 497/08 dictadas por los Juzgados de lo Contencioso- Administrativo, núm. 2 y 9 de los de Valencia el 15 de septiembre de 2008 (procedimiento ordinario 710/2007) y 17 de noviembre de 2008 (procedimiento ordinario 1071/2007) estimaron sendos recursos interpuestos por la Generalidad Valenciana y declararon nulos de pleno derecho y sin efecto ambos acuerdos del Ayuntamiento de Oliva.

Contra dichas sentencias el Ayuntamiento de Oliva interpuso sendos recursos de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia que fueron desestimados por las sentencias núm. 234/2011 de 10 de marzo de 2011, y núm. 927/2012 de 31 de julio de 2012.

Construcciones Hispano Germanas, S.A.U no fue parte en dichos procedimientos.

3. Ejecución de las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Tras dictarse las citadas resoluciones judiciales, el Ayuntamiento de Oliva en sesión ordinaria celebrada el día 25 de octubre de 2012 adoptó acuerdo relativo a la ejecución de las sentencias sobre las permutas que fueron declaradas nulas de pleno derecho y la restauración de las primitivas titularidades de los bienes implicados en las permutas se efectuó en escritura pública de ejecución voluntaria de sentencias firmes de nulidad de contrato de 20 de septiembre de 2013 otorgada ante el Notario de Oliva al número 642. En dicha escritura ambas partes aceptaban la nulidad de lo ejecutado y se devolvían recíprocamente los inmuebles permutados.

La entidad retrocedió plenamente las contabilizaciones efectuadas en 2007 en su contabilidad del ejercicio 2012.

4. Solicitud de rectificación de autoliquidación del ejercicio 2007.

El 19 de septiembre de 2014, Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. presentó solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2007, en régimen de consolidación fiscal, modelo 220 de 2007 y devolución de la cuota ingresada al presentar dicho modelo por importe de 490.046,78 €.

La solicitud se basó en el hecho de formar parte de la base imponible del ejercicio 2007 los resultados de unas permutas inmobiliarias realizadas con el Ayuntamiento de la Oliva que habían sido anuladas por el TSJ de Valencia.

Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. reformuló la contabilidad del ejercicio 2007, aprobando unas nuevas cuentas anuales que volvió a presentar al auditor externo y procedió a su depósito legal en el Registro Mercantil, retirando las anteriores cuentas depositadas. Con el depósito en el Registro Mercantil de las nuevas cuentas anuales del ejercicio 2007, se dio publicidad frente a terceros de la eliminación en la contabilidad de 2007 de las operaciones de permuta y su resultado contable. El 1 de febrero de 2016 el Registro Mercantil notificó la inscripción del depósito de las nuevas cuentas anuales del ejercicio 2007.

5. Denegación de la solicitud.

El 11 de marzo de 2015 la Agencia Tributaria dictó resolución por la que denegó la rectificación solicitada. Contra dicha resolución se interpuso recurso de reposición que fue desestimado por resolución de 1 de junio de 2015.

«En este supuesto el obligado tributario liquidó el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2007 de acuerdo con su resultado contable, sin que pueda considerarse que en el mismo se ha producido un ingreso indebido. La nulidad de pleno derecho de los contratos de permuta deberá reflejarse contablemente y trasladarse a la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se haya producido su registro contable».

6. Interposición de reclamación económico-administrativa núm. 46/09190/2015.

El 24 de junio de 2015 Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. interpuso reclamación económico-administrativa núm. 46/09190/2015 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana.

El 23 de marzo de 2017 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la citada reclamación.

7. Interposición de recurso de alzada núm. 00-03214-2017.

El 16 de junio de 2017 Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra la desestimación de la reclamación económico-administrativa.

El 10 de julio de 2019 el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que desestimó el recurso de alzada núm. 00-03214-2017. En dicha resolución se indicó que:

«Entiende, por tanto, este órgano que resulta plenamente aplicable al caso la doctrina expuesta de manera que fue correcta la autoliquidación presentada por la entidad, en su momento, para el IS de 2007, sucediendo luego un hecho de relevancia económica con sustantividad propia (la resolución de las permutas por decisión judicial) que obligaría a registrar en el ejercicio correspondiente, el resultado de esta operación que es distinta de la permuta inicialmente pactada (un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la permuta), sin que proceda la rectificación de la declaración del ejercicio anterior

por este motivo, ni, por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dicho ejercicio, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en el mismo.

No es diferenciador en la cuestión controvertida, que la resolución del contrato o de la operación tenga lugar por falta de pago, por cumplimiento de condición resolutoria o por declaración de nulidad de pleno derecho, lo esencial en la cuestión que nos ocupa es que nos encontramos ante un Impuesto, en que juega un carácter fundamental las normativas mercantil y contable, y que éstas le imprimen rasgos que no pueden pasar inadvertidos, y que así lo ha aclarado el Alto Tribunal».

8. Solicitud de rectificación de la autoliquidación por el Impuesto de Sociedades del ejercicio 2012.

El 28 de junio de 2017 Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. presentó solicitud de rectificación de autoliquidación en la que se solicitaba la rectificación del modelo 220 del ejercicio 2012 y del modelo individual 200 de 2012, lo que suponía un incremento de la Base Imponible negativa de 4.164.462,88 €.

El 7 de noviembre de 2017 la AEAT dictó acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación con número de referencia 2017GRC03210061X por el que desestimó la citada solicitud de rectificación de autoliquidaciones relativa al Impuesto sobre Sociedades en régimen individual (modelo 200) y de Consolidación Fiscal (modelo 220) del ejercicio 2012. En dicha resolución se transcribía el artículo 127 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y se indicaba que:

«En aplicación del citado artículo, se han revisado los antecedentes que afectan a la resolución de este expediente y se ha constatado que la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, tiene su causa en la desestimación por parte del TEAR de la pretensión de rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, respecto a la que la entidad ha interpuesto recurso de alzada. La resolución del citado recurso está pendiente y el fallo que se emita condicionará la procedencia o no de la rectificación del impuesto en el ejercicio 2012, por lo que, en el momento actual, resulta imposible la tramitación de este procedimiento de rectificación de autoliquidación, al no poderse comprobar todas las circunstancias que afectan a la resolución del mismo».

Dicho acuerdo fue notificado el 3 de noviembre de 2017.

9. Interposición de reclamación económico- administrativa en única instancia núm. 00-01534-2018 ante el TEAC.

El 11 de diciembre de 2017 interpuso otra reclamación económico- administrativa en primera instancia directamente núm. 6/12176/2017 ante el TEAC.

El 10 de julio de 2019 el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó resolución por la que estimó en parte la reclamación económico- administrativa en única núm. 00-01534-2018. En dicha resolución se indicaba que:

«[...] Por cuanto se ha señalado anteriormente, la incidencia tributaria de la nulidad de pleno derecho de las operaciones de permuta controvertidas se producirá en la autoliquidación o autoliquidaciones por el Impuesto de Sociedades de los ejercicios impositivos que se corresponden con los años o momentos en que las correspondientes sentencias que declaren la nulidad de pleno derecho de cada una de las referidas permutas devinieron firmes conforme a Derecho. Dicho de otra manera, en la medida que tales sentencias hayan devenido firmes en el año 2012, procederá la rectificación de la autoliquidación correspondiente a dicho periodo impositivo en los términos pretendidos por la entidad reclamante.

Este Tribunal Central no tiene constancia de la fecha de firmeza de los pronunciamientos judiciales aquí referidos, dictados por el Tribunal Superior de Justicia, habiendo quedado acreditado, eso sí, que fue en sesión ordinaria de 25 de octubre de 2012 cuando el Ayuntamiento de Oliva acordó la ejecución de los mismos y, de manera consecuente, la adopción de las medidas que fueran necesarias para restaurar las primitivas titularidades dominicales de los bienes implicados en ambas operaciones de permuta. Corresponderá, por tanto, al órgano competente para conocer y resolver la solicitud de rectificación de autoliquidaciones de la entidad aquí reclamante que ha dado lugar a este expediente (la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia de la Delegación Especial de la AEAT) verificar, 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 el efecto tributario derivado del hecho económico relevante que representa dicha resolución».

10. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. interpuso recurso contencioso-administrativo contra las mencionadas resoluciones de 10 de julio de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que se tramitó con el núm. 783 y 787/2019 acumulado ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre la imputación temporal en el impuesto sobre sociedades de la declaración judicial de nulidad de pleno Derecho de una permuta se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

«[...] 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».

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- Marco jurídico.

1.A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 4 TRLIS, que dispone:

«Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo».

2.También será preciso proceder a la exégesis el artículo 10 TRILS que señala:

«1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, **la base imponible** se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, **el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio**, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta ley».

3.Asimismo, será preciso interpretar el artículo 15 TRLIS Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se intitula "Reglas de valoración: regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias", dicho precepto señala que:

«1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

2. Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

[...]

e) Los adquiridos por permuta.

[...]

Se entenderá por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor se aplicarán los métodos previstos en el artículo 16.3 de esta ley.

3. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. No obstante, en el supuesto de aumento de capital por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

En los supuestos previstos en los **párrafos e) y f)** las entidades **integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor normal del mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.**

En la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido.

La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que deriven dichas rentas.

A los efectos de lo previsto en este apartado no se entenderán como adquisiciones a título lucrativo las subvenciones».

4.Por último deberá tenerse en consideración el artículo 19 TRLIS relativo a la "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos" que preceptúa que:

«1. Los ingresos y los gastos se imputarán **en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios** que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros».

CUARTO.- Imputación temporal de los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta.

Síguenos en...

La fiscalidad directa en el ámbito de la actividad económica, desarrollada por las personas jurídicas, se lleva a cabo a través del Impuesto sobre Sociedades. Esta figura impositiva constituye un pilar básico de la imposición directa en España junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, encontrando ambas figuras su razón de ser en el artículo 31 de la Constitución, que exige la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, inspirada en los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad. Así, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, estableció como una de sus principales novedades la determinación de la base imponible del Impuesto de manera sintética, **a partir del resultado contable**, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

Posteriormente, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica, se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a través del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que tuvo como objetivo fundamental integrar en un único cuerpo normativo todas las disposiciones que afectaban a este Impuesto, salvo casos excepcionales.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades mantiene la misma estructura del Impuesto sobre Sociedades que ya existe desde el año 1996, de manera que el **resultado contable** sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación. No obstante, esta Ley proporciona esa revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución.

Así, debemos indicar que tanto del artículo 10.3 TRLIS como del artículo 10.3 LIS se infiere que la base imponible se calculará por remisión al resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio.

Ello significa que la expresión resultado contable que contiene el precepto remite a un régimen jurídico que no se encuentra solo en la norma fiscal, pese a su trascendencia en la determinación de la base imponible, sino también en normas foráneas a este campo, como el Código de Comercio, las leyes mercantiles y otras disposiciones, entre las que cabe mencionar, obviamente, las normas contables, que son las que, justamente, determinan o prefiguran el resultado contable que opera como presupuesto jurídico de la base imponible.

La regulación de las cuentas anuales y su depósito viene regulada, con carácter general y sin perjuicio de las especialidades que afectan a determinadas entidades, en los artículos 25 a 49 del Código de Comercio, según redacción de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

De la exposición de motivos de dicha Ley 16/2007 se infiere que el Código de Comercio recoge la regulación contable relativa a la elaboración de las cuentas anuales, mientras que las obligaciones relativas a formulación, auditoría, aprobación, depósito y publicación quedan recogidas en la legislación de cada forma societaria sin perjuicio de la regulación básica que establecen los artículos 37 y 41 del Código de Comercio. La declaración de nulidad de una permuta producida en ejercicios posteriores no permite rectificar las cuentas anuales elaboradas. De permitirse tal posibilidad se generaría una grave inseguridad jurídica, así lo hemos declarado en nuestras sentencias de 26 de julio de 2022 (rec. de casac. núm. 4797/2020) y 25 de octubre de 2021 (rec. de casac. núm. 6820/2019) en las que hemos señalado que «Cuando haya constancia de que se ha practicado una anotación contable de forma errónea, no puede acudir a la reformulación de las cuentas anuales ya aprobadas y cuyo plazo de impugnación ha transcurrido, a fin de corregir el resultado contable y calcular la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades para solicitar, por parte del contribuyente, la rectificación de su autoliquidación y la devolución de ingresos indebidos».

Ello no quiere decir que los hechos posteriores como la declaración de nulidad de la permuta no deban tener el correspondiente reflejo contable en el ejercicio en que se produzcan, lo que decimos es que con base a hechos posteriores no cabe alterar o rectificar las cuentas anuales del ejercicio anterior.

Y, esto es lo que pretende la recurrente, que un hecho acaecido en el año 2012, permita rectificar la correcta calificación contable efectuada en el ejercicio 2007.

La posibilidad de rectificar el resultado contable en atención a hechos acaecidos con posterioridad a su formulación no está prevista en la normativa, pues no es querida por el legislador.

No contiene la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, previsión alguna acerca de la reformulación de cuentas anuales, salvo la mínima y tangencial referencia contenida en su artículo 270, vinculadas a los reparos objetados en el informe de auditoría, cuando sea preciso. Tampoco el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, al que se remite el artículo 84 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, en su regulación del depósito de las cuentas anuales y su calificación registral, contienen previsión alguna acerca de la posibilidad de modificar a posteriori las cuentas ya depositadas.

Ello es así por las siguientes razones:

(i) La interpretación propuesta por la entidad recurrente supondría una lesión del principio contable de imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

No debe olvidarse que el principio de imagen fiel según hemos declarado en la citada sentencia de 25 de octubre d 2021 (rec. de casac. núm. 6820/2019) no solo es un fundamento o principio contable que contiene un derecho que asiste o beneficia a la sociedad mercantil que debe formular las cuentas, sino que, más principalmente, sirve a los terceros que acuden a la publicidad formal que otorga el registro para conocer los datos y elementos integradores de esa imagen fiel. Ello impide interpretar que cada empresa, aun aceptando la regularidad, en cualquier momento, de la reformulación de las cuentas anuales, pueda además elegir los efectos jurídicos contables y, por ende, fiscales, de aquella.

La anulación de la permuta se produjo en el año 2012 y solo reflejando en la contabilidad de ese año la declaración de nulidad de la permuta se está dando una imagen fiel de la empresa, la posibilidad de reformular las cuentas anuales del ejercicio 2007 ofrecería una imagen distorsionada de lo que realmente se produjo.

(ii) También se vulneraría principio contable de devengo. En efecto, al existir una norma que explícitamente establece cuando procede la imputación de un hecho económico, no cabe dejarla sin efecto, con base a hechos acaecidos en ejercicios posteriores. Al principio de devengo se refiere el Plan General de Contabilidad al disponer que «Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro».

(iii) Por último, a las posibles situaciones de incertidumbre se refiere el principio de prudencia. Conforme al PGC «Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales. Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas. Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el ejercicio se salda con beneficio como con pérdida».

Siendo conveniente reparar en que los riesgos que deben tener registro contable, son los que tienen su origen en el "ejercicio o en otro anterior", no los riesgos que surgen en ejercicios posteriores que tendrán reflejo contable en el ejercicio en que surjan. De hecho, la norma se refiere a aquellos hechos que "fuesen conocidos" -no a los que ocurriesen- entre "la fecha del cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales". La disposición legal es lógica pues cuando se materializa el hecho con posterioridad, sencillamente, ya no hay riesgo, concepto que, por definición, implica incertidumbre.

Por lo tanto, lo que permite la normativa contable, en todo caso, es que la contabilidad tenga en cuenta los riesgos ocurridos en el ejercicio o en otro anterior y conocidos al cierre del ejercicio o entra la fecha del cierre del ejercicio y aquella en que se establezcan las cuentas anuales, tengan reflejo contable. Pero nunca que los hechos ocurridos en el ejercicio posterior tengan reflejo en el ejercicio anterior, pues entonces ya no hay riesgo y lo que se pretende en realidad es una rectificación de la contabilidad con efectos retroactivos con lesión de los principios contables.

A tenor de todo lo expuesto procede confirmar la sentencia recurrida.

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los artículos 10.3, 15.3 y 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que se corresponden con los actuales artículos 10.3 y 17.5 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades:

1.La imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades de los efectos fiscales de la declaración judicial sobrevenida de nulidad de pleno Derecho de una permuta se producen en el ejercicio en el que aquella declaración judicial gane firmeza, o, en aquel ejercicio en que se ejecuta la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado cuando no se produzca en el mismo ejercicio fiscal.

2.La contabilización de dicha anulación habrá de efectuarse en el ejercicio fiscal en el que gane firmeza la declaración judicial de nulidad de la permuta o en el que se ejecute la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado, y, deberá reflejarse en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio en el que devino firme la resolución judicial que declara la nulidad de la permuta, o, en aquel ejercicio en que se ejecuta la sentencia mediante restitución recíproca de lo permutado cuando no se produzca en el mismo ejercicio fiscal.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Síguenos en...

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º) No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la mercantil Construcciones Hispano Germanas, S.A.U. contra la sentencia dictada el 22 de febrero de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm.º 783 y 787/2019 acumulado, que se confirma.
- 3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.
- Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
- Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

