

■ Tribunal Económico-Administrativo Central. Vocalía 4ª

■ Resolución de 4 de mayo de 2007 . N° Resolución: 00/4284/2004

■ Ponente: ????

Permutas de solar por edificaciones. Momento de imputación del incremento de patrimonio por quien recibe las edificaciones.

A efectos de esclarecer el contenido de la Resolución hemos de advertir que las operaciones de permuta se firmaron en escritura pública en 1997, si bien, la entidad que entregó el solar declaró la ganancia obtenida en el ejercicio 1998 en el que se recibieron los locales. Posteriormente, la Inspección regulariza la declaración considerando que la imputación correcta debe hacerse en el año 1997.

La Resolución considera ajustada a derecho la posición defendida por el interesado (que coincide también con la SAN de 5 de diciembre de 2006, posterior a la que invoca el TEAC)

Fundamentos de derecho

Cuarto.- No obstante lo expuesto con anterioridad, es preciso señalar que la regularización efectuada por la Inspección en el periodo 1998 del Impuesto sobre Sociedades no es conforme a Derecho en virtud de lo que se expone a continuación....

El artículo 19 de la Ley 43/1995 señala: “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.(...)”.

El artículo 1538 del Código Civil dispone: “La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra”....

Cuando se celebró el contrato de permuta la entidad recurrente transmitió un solar y adquirió el derecho a que la entidad Y, S.A. le entregara una construcción realizada en las condiciones pactadas en la citada escritura de permuta fecha 6 de noviembre de 1997. Dicho derecho, que fue adquirido en fecha 6 de noviembre de 1997, constituye un elemento patrimonial susceptible de valoración económica, constituyendo un activo desde el punto de vista contable y, por tanto, debió ser valorado a valor normal de mercado entre partes independientes en dicha fecha, según lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 43/1995. En relación a la naturaleza jurídica de los derechos adquiridos mediante un contrato de permuta de un solar por construcción futura, la Audiencia Nacional señaló en su Sentencia de fecha 3 de febrero de 2005 (Rec. nº 731/2002) que: "(...) el contrato celebrado por las partes, por virtud del cual se produce la cesión de un solar a cambio de pisos o locales en un edificio de construcción futura, es calificado por la doctrina mayoritaria como contrato de permuta con prestación subordinada de obra, si bien la jurisprudencia parte de su atipicidad (en las Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1986, 5 de julio de 1989, 10 de marzo de 1990, 7 de junio de 1990, 18 de diciembre de 1990, 7 de mayo de 1993, 30 de septiembre de 1993, 24 de noviembre de 1993, 19 de julio de 2002) ya que dicha relación contractual no encaja plenamente en ninguna de las especialidades típicas que define y regula el Código Civil, aunque sus características lo aproximan más al contrato de permuta, a pesar de que uno de los bienes objeto del intercambio no tenga existencia real en el momento de perfeccionarse el contrato, pues se cambia un objeto presente por otro futuro.

Como permuta, es una permuta de cosa futura, ya que el objeto es una cosa presente -el solar- que se obliga a entregar, una parte, a cambio de una futura -parte de la nueva edificación- que la otra parte permutante se obliga a poner a disposición del primero cuando se concluya la edificación. Como tal, es un contrato obligacional y traslativo del dominio, esto es, que obliga a transmitir la propiedad de las cosas permutadas, pero la propiedad no se adquiere por la simple perfección del contrato, ya que éste, si no va seguido de la traditio o entrega, únicamente confiere un *ius ad rem*, pero no la titularidad dominical de la cosa aún no entregada.

Esta es la teoría del título y el modo, que determina en nuestra inveterada tradición jurídica el marco jurídico de la adquisición de la propiedad y de los demás derechos reales. Evidentemente, este ius ad rem es un derecho incorporado al patrimonio desde el perfeccionamiento del contrato. Ha de aceptarse, en el caso de autos, que no se produjo la transmisión de bienes a favor del permutante que entregó el solar en el año 1989, pero inexcusablemente ha de entenderse que del contrato de permuta sí surgió a su favor un derecho de crédito que tenía por objeto y contenido el de la entrega o transmisión a su favor de los bienes futuros consistentes en los locales comerciales pactados, viviendas, plazas de aparcamiento y la cantidad de dinero en efectivo, todo lo cual tuvo lugar en 1991.(...)".

Así, en la permuta, aplicando lo establecido en el artículo 15, apartados 1 e) y 3 de la LIS, deberá valorarse el activo adquirido por su valor de mercado en el momento en el que se ha realizado la operación. El activo adquirido es el derecho a recibir en el futuro ciertos inmuebles, y por tanto, es ese derecho el que hay que valorar, y no, como realizó la Administración tributaria erróneamente, el valor del bien entregado finalmente.

En este caso, la entidad recurrente transmitió un solar a cambio de la entrega material de una construcción en un plazo máximo de 2 años en las condiciones señaladas en la escritura de fecha 6 de noviembre de 1997. Desde el punto de vista económico, esta operación, realizada entre partes independientes, sólo tiene sentido si lo que se entrega tiene el mismo valor que lo que se recibe. En caso contrario, si una de las partes entrega algo valorado por mayor importe que lo que recibe, estará realizando una liberalidad. Este criterio ya fue mantenido por este Tribunal en la resolución de fecha 25 de noviembre de 2005 (RG: 5066/2002).

La valoración del derecho a recibir bienes futuros es muy complicada; pero como hemos señalado, entre partes independientes este valor debe coincidir con el valor de mercado de lo entregado....

Por último, la imputación temporal de la renta obtenida por la entidad recurrente se produce en el periodo 1997, en el momento de realizarse la operación de permuta de entrega de solar a cambio de construcción futura, conforme a lo dispuesto en los artículos 15.3 y 19 de la Ley 43/1995, ya que no es de aplicación la regla de imputación temporal de las operaciones a plazo en este caso al no haber transcurrido más de un año entre la entrega del solar y la entrega de los locales, criterio que ya ha sido mantenido por este Tribunal Central en Resolución de fecha 1 de junio de 2006 (RG: 2136/2004).

Consecuencia de todo lo anterior es que la renta regularizada es renta del ejercicio 1997 y no del ejercicio 1998, por lo que no es conforme a Derecho la regularización efectuada por la Inspección en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en el periodo 1998. ■