

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 5502/2020, DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Ganancias patrimoniales. Criterio de imputación de operaciones a plazos.

Acude el TEAC, en esta resolución, al criterio anteriormente fijado –en una resolución de 29 de noviembre de 2011– para establecer los requisitos que deben concurrir en una operación para que proceda aplicar el criterio de imputación de operaciones a plazos del art. 19.4 del TRLIS (RDLeg. 4/2004). De este modo, se reitera que debe existir un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas. Por tanto, en el supuesto planteado, no puede considerarse operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, puesto que el precio no se ha devengado y no puede ser objeto de contabilización.

Fundamentos de derecho

(...)

CUARTO.- En segundo lugar, adicionalmente a la alegación anterior y para los ingresos imputados al período 2012, el interesado dispone que se produce infracción del artículo 19.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 (vigente en el momento de realizarse los hechos imponible de los ejercicios 2012 y 2013). Manifestándose en el siguiente sentido:

«Sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, y en coherencia con las alegaciones de esta parte que obran en el expediente administrativo, esta parte considera que los ingresos procedentes de su acuerdo con GRUPO TW, S.L., que contabilizó en el ejercicio 2013, se registraron de forma correcta, aplicando el criterio del artículo 19.4 del TRLIS.

En este sentido, entendemos que es correcta su imputación en el ejercicio 2013, y no corresponde cambiarla al ejercicio 2012, tal y como se pretende por

la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), ya que la mercantil ha imputado los ingresos, como se dijo, en el ejercicio 2013, al amparo del artículo 19.4 del TRLIS, donde se recoge que las rentas derivadas de la realización de operaciones a plazo se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que se efectúen los correspondientes cobros. Y también recoge que se consideran operaciones a plazo o con precio aplazado cuando se perciba, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre la entrega o prestación del servicio y el vencimiento del último o único plazo sea superior a un año.

Además de lo anterior, como claramente se recoge en los documentos que obran en el expediente y referenciados con el código 81.1.4.1. 20155KR...F, la fecha entre el devengo de los servicios prestados y la finalización del cobro de los mismos es superior a un año. Por lo que la mercantil actúa correctamente aplicando el criterio del cobro recogido en el artículo 19.4 del TRLIS. Asimismo lo recoge claramente entre otras, la STSJ CAT 7910/2009 (Id Cendoj: 08019330012009100579), con n.º de Recurso 184/2006, n.º de Resolución 778/2009 y Sentencia 778, cuya copia se acompaña. E igualmente se manifiesta en el mismo sentido la propia AEAT en la consulta vinculante V1225-08, con fecha de salida 12/06/2008.

La prueba de que nos encontramos ante una operación a plazos y que, por tanto, se podría acoger a la previsión del artículo 19.4 del TRLIS, se encuentra en el hecho recogido como SEXTO en la página 13 del acuerdo de liquidación impugnado.

(...)

En este sentido, y a diferencia de lo defendido por la Inspección en el acta de disconformidad y en el acuerdo de liquidación, lo previsto en el artículo 19.4 del TRLIS debe aplicarse cualquiera que sea la forma en como se hubiese contabilizado los ingresos y los gastos (cosa que, sorprendentemente, no tiene en absoluto en consideración, limitándose a afirmar sin ninguna justificación que debe prevalecer lo previsto en el artículo 19.1 del TRLIS).

De igual forma que en la alegación SEGUNDA, de lo anteriormente expuesto y de los hechos no controvertidos y aceptados por Inspección y obligado tributario (acuerdo de fraccionamiento del pago de los 2.600.000 euros) solo se puede concluir, por tanto, que la imputación de dichos ingresos al ejercicio 2012, como hace la Inspección, no es ajustada a Derecho, pues debía imputarse al ejercicio 2013. Ello debe determinar igualmente la anulación de dicha liquidación tributaria».

En segundo lugar, y ligado a la alegación previa, el interesado manifiesta la correcta imputación de los ingresos en el período 2013 al considerar que procede la aplicación del criterio previsto en el apartado 4 del citado artículo 11 de la LIS disponiendo que se trata de una operación a plazos o con precio aplazado. El criterio del citado artículo dispone lo siguiente:

«4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice».

El concepto y características de las operaciones a plazo ha sido definido en varias resoluciones del presente TEAC, siendo interesante traer a colación la resolución de fecha 29/10/2011 (RG 6630/09) en la que se dispone que en los supuestos en los cuales se desconozca en el momento de la transacción el tiempo en el que se ha de producir el pago y, por ende, si este se va o no a realizar en un período superior a un año, la operación debe acogerse al criterio general de devengo, no pudiendo ser considerada operación a plazos.

«Sexto.- De los antecedentes que constan en el expediente se desprende que la expropiación sufrida por la sociedad interesada el período transcurrido entre la entrega y el vencimiento del último plazo es superior al año, por lo que, salvo que el sujeto pasivo hubiera optado por el criterio de devengo, lo que no hizo, la Inspección entendió que el incremento debe imputarse en proporción a los cobros realizados y no al ejercicio posterior a los comprobados en el que falló el TSJ.

Este Tribunal entiende y así lo ha declarado en otras ocasiones (por ej. Resolución de 28 de mayo de 2.004), que no es admisible el criterio de imputación de las operaciones a plazo porque en el momento de fijación del justiprecio por el Jurado el interesado desconocía el tiempo en que se produciría el pago y, por tanto, si se realizaría o no en plazo superior al año, por lo que en el ejercicio 1.993, en que se fija el justiprecio no era factible que se pudiera acoger a aquel criterio.»

Y en el mismo sentido nos pronunciamos en resolución de 16-06-2010 (RG 4730/09):

«Visto lo dispuesto por el apartado d) del artículo 14.2 antes citado, y por lo que ahora interesa, dos resultarían ser los requisitos objetivos que impone dicho precepto para poder "optar" por aquel criterio de imputación, frente al general de devengo; a saber:

- Que el período que transcurre entre la fecha de compraventa de aquellas acciones, el 5 de mayo de 2004 y la de vencimiento del último plazo, "sea superior al año", y*
- La propia existencia de vencimientos de pago, pues ésta será la determinante del momento de imputación de la parte proporcional de la ganancia patrimonial en cuestión.*

Ninguno de los dos requisitos citados se cumple en la operación de compraventa de acciones ahora analizada, lo que determina la imposibilidad de acogerse a tal régimen de imputación, operando la regla general de devengo que supone imputar la totalidad de la ganancia patrimonial al momento en que tuvo lugar aquella alteración, es decir, al ejercicio de 2004.

En aquellos acuerdos no se establece calendario alguno de vencimiento o pago de las cantidades aplazadas, sino una especie de carencia de "hasta" doce años, que habilita a la compradora a satisfacer aquel precio en el plazo o plazos que desee, dentro de aquel período de doce años, a su libre arbitrio. La inexistencia de fecha de vencimiento, o fechas de vencimientos, imposibilita determinar si aquel plazo al que alude la norma resultará inferior o superior a un año, pues ni tan siquiera se conoce qué fecha de vencimiento debe computarse a estos efectos. Como ya decía este Tribunal en su resolución de 3 de febrero de 2010 (RG. 1595/2007), "el sujeto pasivo sólo puede 'optar' por uno u otro régimen de imputación temporal al tiempo de autoliquidar el impuesto (operando el de devengo en ausencia de "opción")», esto es, atendiendo a las circunstancias que derivan de los acuerdos de venta adoptados, «sin amparar eventualidades que puedan resultar del devenir del tiempo», por lo que resulta del todo imposible establecer o determinar a priori, en el caso analizado, que entre aquella fecha del 5 de mayo de 2004 y la del último «pago» (que no vencimiento, como impondría la norma), vaya a transcurrir un plazo superior al año.

Por tanto, para que exista la posibilidad de aplicar el criterio dispuesto para las operaciones a plazos, es necesario que exista un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas, las cuales también deben estar delimitadas. En base a lo expuesto no es posible considerar como operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, dado que dicho precio no se ha devengado y, por lo tanto, no puede ser objeto de contabilización.

Al efecto no podemos más que suscribir el análisis efectuado por el TEAR de Canarias, referido a cada uno de los hitos acontecidos en la relación contractual, y que son ratificados por este Tribunal:

«En el presente caso, existe un contrato inicial de fecha 21 de septiembre de 2011, celebrado entre la reclamante y GRUPO TW, SL (en adelante TW) cuyo objeto es la prestación por la reclamante de los servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología fotovoltaica, quien percibirá en concepto de comisión una cantidad de 265 euros por cada kilowatio de potencia instalada del proyecto, que en ningún caso podrá superar a 2.6000.000,00 euros más 50/0 de IGIC. TW estará obligada a satisfacer la comisión devengada no más tarde de la fecha en que se cumplan seis meses desde la fecha de la escritura de compraventa del proyecto. Entiende esta Sala que no estamos ante un contrato a plazos. El precio de la operación no está perfectamente determinado ni tampoco los momentos en los que se ha de percibir su importe. Tampoco se produce en este momento el devengo puesto que no se ha realizado la operación objeto del contrato. En consecuencia, a la vista de este contrato, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 9 de marzo de 2012, se eleva a público el contrato privado por el que NP GMBH transmite a TW dos fincas rústicas arrendadas, permisos, licencias y autorizaciones en relación a la planta solar denominada... que será construida y puesta en funcionamiento, determinados equipos solares fotovoltaicos, ciertas compañías del grupo NP venderán el 100% de las participaciones en el capital social de las compañías arrendatarias a la parte compradora. Entiende esta Sala que éste es el momento en que ha ocurrido el hecho o transacción económica que es objeto del contrato, siguiendo indeterminado tanto el importe exacto de la comisión como las fechas de cobro. Por tanto, ni la operación puede calificarse como a plazos, ni procederá la regla especial de imputación al momento del cobro. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 13-3-2012, se eleva a público el documento privado de reconocimiento de deuda entre TW y la reclamante, una vez perfeccionada la compraventa del parque solar deviniendo TW plena propietaria, se reconoce adeudar a la reclamante por razón de los servicios prestados la cantidad de 2.600.000 euros más el 50/0 de esa cantidad en concepto de IGIC, que será pagada el día 31 de julio de 2012 con la condición de que se haya recibido copia de cualquiera de una serie de documentos, en caso contrario deberá pagarse cuando se reciba cualquiera de ellos. Entiende esta Sala que, tan sólo unos días después del cumplimiento del objeto del contrato, se cuantifica el importe de la comisión pero sigue indeterminada la fecha de cobro. Por tanto, ni la operación puede calificarse como a plazos, ni procederá la regla especial de imputación al momento del cobro. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 10 de abril de 2012, se celebra contrato privado de novación del contrato inicial de fecha 21 de septiembre de 2011, cuyo objeto se amplía, incluyendo además de la identificación, intermediación, ingeniería y asistencia en la adquisición del proyecto..., determinadas labores de asistencia durante la construcción, conexión a la red del mismo y durante el proceso de futura venta, estableciendo como fecha de devengo del pago la fecha del informe final tras la venta del proyecto. La comisión es establece en una cantidad de 265 euros por cada kilowatio de potencia instalada del proyecto, que en ningún caso podrá superar a 2.6000.000,00 euros más 5% de IGIC. Entiende esta Sala que la novación afecta al objeto ampliándole, esto es incluye además de la identificación, intermediación, ingeniería y asistencia en la adquisición del proyecto..., determinadas labores de asistencia durante la construcción, conexión a la red del mismo y durante el proceso de futura venta. Entiende esta Sala que no estamos ante un contrato a plazos. El precio de la operación no está perfectamente determinado ni tampoco los momentos en los que se ha de percibir su importe. En consecuencia, procederá la regla general de imputación al momento del devengo.

Con fecha 30-11-12 se eleva a pública la transmisión por TW a QR, SL de dos fincas rústicas, en una escritura pública, y de la planta fotovoltaica cuya explotación se encuentra cedida a cuatro entidades en las que el vendedor ostenta la condición de socio único. Entiende esta Sala que éste es el momento en que ha completado el hecho o transacción económica que es objeto del contrato novado, siguiendo indeterminado tanto el importe exacto de la comisión como las fechas de cobro.

Con fecha 22 de enero de 2013 se eleva a público documento privado de reconocimiento de deuda a favor de la reclamante por los servicios de identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica por importe de 2.600.000,00 euros más IGIC, estableciendo unos plazos de pago que empiezan el 28 de enero y terminan el 28 de junio. Entiende esta Sala que, casi dos meses después del cumplimiento del objeto novado del contrato –anteriormente se había tardado unos días– y, además cambiando de año, se cuantifica el importe de la comisión estableciendo un calendario de pagos en seis fechas a lo largo de 2013, empezando el 28 de enero y terminando el 28 de junio.

En conclusión, y a juicio de esta Sala, ni desde el primer contrato celebrado en fecha 21 de septiembre de 2011, ni en momento posterior alguno, la operación tiene la consideración a plazos o con precio aplazado puesto que el precio de la operación no está perfectamente determinado y los momentos en los que se ha de percibir el importe del precio tampoco. En consecuencia será de aplicación la regla general del devengo para la imputación temporal, y sin que se haya producido en la fecha de celebración del primer contrato devengo alguno puesto que no se ha producido prestación por la reclamante de los servicios relativos a la identificación, intermediación y asistencia en la adquisición de uno o varios proyectos de instalación de producción de energía eléctrica con tecnología fotovoltaica y que conforman el objeto del contrato».

Por todo lo referido previamente la imputación de los ingresos derivados del contrato referido debe producirse en el año 2012, no siendo posible la consideración de operación a plazos, por lo que se confirma la liquidación efectuada por la Delegación Especial de Canarias en los términos suscritos, siendo en el período 2012 cuando se entiende realizada la prestación de los servicios que constituyen el objeto del contrato.