

Doctrina Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 2777/2014 de 6/05/2016

Unidad resolutoria: Vocalía 10ª

Impuesto sobre Sociedades. Efectos del cumplimiento de una condición resolutoria prevista en un contrato de compraventa cuyo resultado se había incluido en la liquidación de un ejercicio anterior.

La Resolución viene a declarar que, en el IRPF, la resolución del contrato tiene efecto retroactivo, lo que supone volver al estado jurídico preexistente, como si el negocio no se hubiera concluido, dando lugar a la regularización de la situación tributaria -para excluir la ganancia patrimonial correspondiente a la imputación por la venta ahora resuelta- la cual podrá efectuarse instando la rectificación de las autoliquidaciones, tal como establece el art. 120.3 de la Ley 58/2003. Sin embargo, en el Impuesto sobre Sociedades, los efectos son diferentes... no hay que retrotraer los efectos de la resolución al momento en que el contrato se pactó sino que se deben reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se producen, al entenderse que la resolución de la compraventa da lugar a una operación económica distinta de la de la compraventa originaria, dando lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- ... En el Impuesto sobre Sociedades, objeto del presente recurso de alzada, los efectos son diferentes, como así lo establece el Tribunal Supremo en la sentencia de 14 de abril de 2000 (rec. 5161/1995):

“En los impuestos cuyo hecho imponible, como dice el artículo 25.2 de la Ley General Tributaria, vigente en los años a que se refieren los presentes autos, consista en un acto o negocio jurídico, si se ha acordado bajo condición resolutoria es incuestionable que el cumplimiento de la misma, llevará consigo su resolución, que por su propia naturaleza se retrotraerá al momento de su celebración y llevará consigo la devolución del Impuesto correspondiente, salvo que hubiera existido efecto lucrativo, pero estas normas no son aplicables del mismo modo en los impuestos cuyo hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos como ocurre en el Impuesto sobre Sociedades, porque para éste el acto o contrato inicial es una operación económica que ha generado un resultado, supongamos que positivo, que se contabiliza como

beneficio, y tributa por Impuesto sobre Sociedades, pero si años después, se resuelve el contrato por cumplimiento de una condición resolutoria o por anulación, rescisión o resolución judicial o administrativa, este acto resolutorio es una operación económica distinta, que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, y que probablemente habrá generado una pérdida, de ahí que en el Impuesto sobre Sociedades no haya que retrotraer los efectos de la anulación, resolución, etc, de los actos o contratos al momento en que se pactaron, sino que se reflejan como una operación distinta, en el ejercicio en que se producen”.

Observamos por tanto, que el Tribunal Supremo, está reconociendo la teoría de los efectos “ex tunc” en el supuesto de cumplimiento de una condición resolutoria, de manera que con carácter general se aplicará la regla de la retroacción, salvo para aquellos impuestos cuyo hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, señalando específicamente al Impuesto sobre Sociedades, respecto del que no hay que retrotraer los efectos de la resolución al momento en que el contrato se pactó sino que se deben reflejar como una operación distinta en el ejercicio en que se producen, al entenderse que la resolución de la compraventa da lugar a una operación económica distinta de la de la compraventa originaria, dando lugar a un beneficio o pérdida independiente del resultado obtenido con la compraventa...

De esta manera, si tenemos en cuenta la consulta 5 del BOICAC 75 de Septiembre de 2008, del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, según la cual continúa vigente el criterio establecido en la norma de valoración 13a), apartado 5.d) de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de Diciembre de 1994, atendiendo a tal criterio y analizando la operación en su conjunto, se pone de manifiesto que en el supuesto de que un activo previo de la empresa, el cual fue objeto de enajenación, termina retornando a ella por cobro de créditos, la incorporación del bien deberá efectuarse por el valor contable previo al momento de la enajenación (y con el límite del valor razonable de dicho bien en la fecha de incorporación).

Por tanto, en el ejercicio en que se resuelva el contrato, el inmueble se valorará de acuerdo con el criterio contable antes comentado, del que podría derivar un resultado contable, positivo o negativo, el cual se integraría en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración de los ejercicios anteriores por este concepto, ni, por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dichos ejercicios, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en los mismos...

El contrato inicial se configura como una operación económica que ha generado un resultado, como es la obtención de una renta, que tributó por el Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio correspondiente, dando lugar por tanto a la realización del hecho imponible y al devengo del Impuesto. Por su parte, la resolución del contrato da lugar a una actividad económica distinta que conlleva un resultado diferente, como es la generación de una pérdida, resultado que debe reflejarse en el ejercicio en que se produce, sin que haya que retrotraer los efectos de la resolución.

Por tanto, en el ejercicio en que se resuelva el contrato, los terrenos se valorarán de acuerdo con el criterio contable recogido en la Norma de Valoración 13a, apartado 5d) de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, incorporándose el bien por el valor contable previo al momento de la enajenación, con el límite del valor razonable en la fecha de la incorporación, del que derivará un resultado contable que se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de

ese ejercicio, sin que proceda la rectificación de la declaración del ejercicio 2006 por este concepto, ni por tanto, la devolución de la cuota satisfecha en dicho ejercicio, por cuanto se supone correcta la base imponible declarada en el mismo en cuanto a la operación en cuestión.

