

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093408

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

Sentencia 396/2023, de 7 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 27/2023

#### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Ingresos.** Señala la Sala que el precio abonado por la entidad K por la adquisición de la opción de compra tiene su origen en un negocio jurídico celebrado en el año 2017. De manera que se trata de un ingreso que ha de imputarse a ese ejercicio económico. La administración argumenta que la compraventa celebrada en 2018 no habría sido el ejercicio de esa opción de compra, dado que las partes habrían modificado el precio previsto en ella. Ahora bien, esta circunstancia no altera el hecho de que estamos hablando de un negocio jurídico perfeccionado y válido, en el que se pactó un precio que fue abonado por la entidad K. De manera que, si posteriormente las partes decidieron modificar el precio inicialmente previsto, ello no puede afectar a la eficacia de ese negocio jurídico inicial que, como ya se ha dicho, es independiente del posterior. También alega la DFG que la recurrente no declaró el ingreso derivado del precio de la opción de compra en su autoliquidación del IS de 2017. Esta circunstancia, claramente reprochable, no puede alterar las reglas temporales de imputación de ingresos. Si no incluyó dicho ingreso, debería haberlo hecho. Ahora bien, la omisión de este concepto no permite su incorporación en un ejercicio que no es el que corresponde. Lo expuesto supone que el precio abonado por la entidad K en concepto de opción de compra (1.363.636 euros) debió tributar en 2017. En consecuencia, esa cantidad ha de descontarse del precio de venta finalmente pactado entre las partes (11.250.000 euros), a fin de evitar una doble tributación por el mismo concepto. En consecuencia, se ha de estimar el recurso contencioso-administrativo en este punto.

#### PRECEPTOS:

Norma Foral 3/1996 de Bizkaia (IS), art. 54.

#### PONENTE:

*Doña Trinidad Cuesta Campuzano.*

Magistrados:

Don LUIS ANGEL GARRIDO BENGOCHEA

Don LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANIA

Don TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

#### Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco

Euskal Autonomia Erkidegoko Justizia Auzitegi Nagusia Administrazio-Auzietako Salaren 1. Atala

C/ Barroeta Aldamar, 10 2ª Planta - Bilbao

94-4016655 - tsj.salacontencioso@justizia.eus

NIG: 4802033320230000047

0000027/2023 Sección: IJR Procedimiento Ordinario / Prozedura arrunta

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PAÍS VASCO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO N.º 0000027/2023

DE PROCEDIMIENTO ORDINARIO

SENTENCIA NÚMERO 000396/2023

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. LUIS ÁNGEL GARRIDO BENGOETXEA

MAGISTRADOS

D. LUIS JAVIER MURGOITIO ESTEFANÍA

D<sup>a</sup>. TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO

En Bilbao, a 07 de diciembre del 2023.

La Sección 1<sup>a</sup> de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, compuesta por el Presidente y Magistrados/as antes expresados, ha pronunciado la siguiente SENTENCIA en el recurso registrado con el número 0000027/2023 y seguido por el procedimiento Ordinario, en el que se impugna la resolución 37.028, de diez de noviembre del año pasado, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa (en adelante, TEAF), desestimatoria de las reclamaciones NUM000 y NUM001, planteadas contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) de 2018 y contra la sanción de ella derivada.

Son partes en dicho recurso:

- DEMANDANTE: IGARA 46 S.L., representada por el procurador D. ALFONSO JOSÉ BARTAU ROJAS y dirigida por el letrado D. IÑAKI PICAZA TEMIÑO.

- DEMANDADA: La DIPUTACIÓN FORAL DE GIPIZKOA, representada por el procurador D. LUIS PABLO LÓPEZ-ABADÍA RODRIGO y dirigida por el letrado D. JOSE LUIS HERNÁNDEZ GOICOECHEA.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. D.<sup>a</sup> TRINIDAD CUESTA CAMPUZANO.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El diecisiete de enero de 2023, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Igara 46, S.L. (en adelante, Igara), presentó escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra la resolución 37.028, de diez de noviembre del año pasado, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa (en adelante, TEAF), desestimatoria de las reclamaciones NUM000 y NUM001, planteadas contra la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, IS) de 2018 y contra la sanción de ella derivada.

Al día siguiente, la señora letrada de la administración de justicia dictó decreto mediante el cual se admitió a trámite el recurso interpuesto. Al mismo tiempo, se requería a la administración para que remitiera el expediente correspondiente.

#### Segundo.

Una vez recibido el expediente, la señora letrada de la administración de justicia dictó, el veintiocho de febrero del año en curso, diligencia mediante la cual se daba traslado para la presentación de la demanda.

El día veintidós del mes siguiente, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Igara, presentó su escrito de demanda. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia estimatoria, anulando la resolución dictada por el TEAF recurrida, así como la sanción administrativa que de ella traería causa.

#### Tercero.

Ese mismo día, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia mediante la cual se tenía por deducida la demanda. Al mismo tiempo, se daba traslado a la administración para que contestara.

El procurador de los tribunales don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo, actuando en nombre y representación de la Diputación Foral de Guipúzcoa (en lo sucesivo, DFG) dio cumplimiento a este trámite por medio de escrito presentado el diecisiete de abril del año en curso. Este terminaba suplicando que se dictara sentencia por la cual, desestimando la demanda formulada de adverso, se confirmara íntegramente la resolución de diez de noviembre de 2022 dictada por el TEAF, con expresa condena en costas a la parte recurrente.

Dos días después, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia de ordenación por la cual se tenía por contestada la demanda.

#### **Cuarto.**

El día doce del mes siguiente, se dictó decreto mediante el cual se fijó la cuantía del pleito en 448.983,47 euros.

#### **Quinto.**

El día veintiséis de ese mismo mes, fue dictado auto de apertura de período probatorio. Al mismo tiempo, se declaró pertinente y se admitió la documental presentada con la demanda.

#### **Sexto.**

El trece de junio de 2023, el señor letrado de la administración de justicia dictó diligencia por la cual se daba por terminado el período probatorio. Al mismo tiempo, se abrió el trámite de conclusiones.

El día veintiséis de ese mismo mes, el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, actuando en nombre y representación de Igara, presentó su escrito de conclusiones sucintas.

El procurador de los tribunales don Luis Pablo López-Abadía Rodrigo, quien actuaba en nombre y representación de la DFG, hizo lo propio el diez de julio de 2023.

#### **Séptimo.**

Para la votación y fallo del asunto se señaló el catorce de noviembre del año en curso; fecha en que se practicó la diligencia. Seguidamente, quedaron los autos conclusos para dictar sentencia.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. POSICIÓN DE LA RECURRENTE.**

Igara se alza frente a la resolución 37.028, de diez de noviembre de 2022, del TEAF, por la cual se desestimaron las reclamaciones NUM000 y NUM001, planteadas contra la liquidación provisional del IS de 2018 y la sanción de ella derivada.

La demanda comienza explicando que Igara es una sociedad promotora inmobiliaria que, a comienzos de 2015, se centró en una posible operación con un edificio ubicado en San Sebastián. Para preparar tal operación, contrató a diversos profesionales, entre los que estaban BSC Assoc & Capital Partner, S.L. (en adelante, BSC), que actuaba como intermediaria inmobiliaria. En concreto, esta mercantil ofreció sus servicios para conseguir inversores a fin de financiar la adquisición del inmueble y proporcionarle un operador hotelero que ocupase el edificio en régimen de arrendamiento a largo plazo.

Para financiar la operación se planteó celebrar un préstamo hipotecario con el Banco Sabadell, otro préstamo con un inversor particular (don Eugenio) y otro préstamo con otra entidad participada íntegramente por el administrador de Igara, don Fabio (Promotora Iristizabal, S.L.).

Tras la subasta del edificio por el Organismo Autónomo de Gerencia de Infraestructuras y Equipamiento de la Seguridad del Estado (en adelante, Giese), este fue adjudicado a Igara. La adquisición se materializó en escrito de cuatro de mayo de 2017.

Si bien en un principio el propósito de la operación era la rehabilitación del edificio para después ceder su explotación a un operador hotelero, Igara vendió una opción de compra sobre el inmueble a Kerad EB, S.L. (en lo sucesivo, Kerad), filial de un conglomerado de empresas cuyo accionista es Augusto. El precio de la opción de compra, con carácter de derecho real e inscribible en el Registro de la Propiedad, se fijó en 1.363.636 euros más IVA. Por otro lado, se fijó el precio de adquisición del inmueble en 17.500.000 euros. No obstante, se acordó que, en caso de que finalmente se materializara la opción de compra, el precio abonado por esta se descontaría del importe final de la venta.

Ya en 2018, debido a complicaciones financieras y al incremento de los costes de rehabilitación, el proyecto inicial de Igara se frustró, y se decidió enajenar el inmueble a Kerad. Esta operación se documentó en escritura de cuatro de abril de 2018. El precio que finalmente se obtuvo por el edificio fue de 9.886.364 euros (descontado el precio de la opción de compra). De este modo, se produjeron dos negocios jurídicos: el dos de mayo de 2017, la cesión de la opción de compra por 1.363.636 euros más IVA; y el cuatro de abril del año siguiente, la transmisión de la titularidad del inmueble por 9.886.364 euros.

A partir de ahí, la demanda explica que la controversia gira en torno a la determinación de la renta que se ha de integrar en el IS de 2018 obtenida por la transmisión del inmueble. En concreto, se plantea si el beneficio imputable ha de incluirse en el ejercicio de 2017 o en el de 2018; y si puede considerarse como coste de adquisición el conjunto de gastos asociados a la compra del inmueble, con independencia de que, siendo una sociedad patrimonial, tales gastos hayan sido o no contabilizados.

La mercantil actora entiende que la Hacienda Foral no estaría imputando temporalmente de manera correcta el resultado derivado del precio de la opción de compra concedida a Kerad. Por esta opción, Igara habría recibido, en el año 2017, un total de 1.363.636 euros.

Para defender que ese ingreso habría de imputarse a 2017, la recurrente argumenta que el hecho de que el importe de la opción pudiera descontarse del precio de venta no supondría que el devengo se tenga que imputar al momento de la venta del inmueble. Explica que la opción de compra no serían unas arras ni un anticipo. Sería un negocio jurídico diferente, con el cual se transmitiría un derecho. Esta circunstancia no se vería alterada por el hecho de que el precio de la opción se descuenta del precio del edificio transmitido. De hecho, el precio finalmente abonado no fue el mismo que se había señalado en un momento inicial.

La demanda denuncia que el TEAF habría intentado corregir la argumentación contenida en la resolución de la Hacienda Foral, incorporando una serie de cuestiones que no se habrían previsto inicialmente por el órgano de gestión. Esta circunstancia, considera que le habría colocado en una situación de indefensión procesal, dado que la habría privado de la posibilidad de formular alegaciones al respecto ante el órgano de gestión.

La cuestión nueva incorporada por el TEAF sería que Igara no habría acreditado que el ingreso derivado de la cesión onerosa de la opción de compra se hubiera incluido en el PyG ni en la base imponible del IS de 2017. Igualmente, el TEAF habría defendido que el criterio interpretativo fijado por el Tribunal Supremo se circunscribe a la normativa del IRPF, y no a la normativa del IS. Además, habría señalado que el IS de Igara, a pesar de ser una entidad patrimonial, pivotaría sobre la contabilidad.

Frente a tales argumentos, la recurrente defiende que nos encontraríamos ante dos negocios jurídicos diferentes que generarían dos hechos imposables distintos. Así, la cesión onerosa de la opción de compra tendría su propia autonomía y sus implicaciones fiscales.

Por lo que se refiere a la doctrina del Tribunal Supremo, Igara señala que no se referiría a ninguna normativa tributaria, dado que la resolución invocada sería de la Sala Primera. De manera que esa doctrina se limitaría a determinar que estamos ante dos negocios jurídicos distintos y autónomos. En cualquier caso, la actora considera que no existiría ninguna diferencia entre el IRPF y el IS en lo que a este punto se refiere.

A continuación, la demanda se refiere a la determinación del coste de adquisición del inmueble. Igara argumenta, a estos efectos, que para calcular la plusvalía de la venta hay que fijar cuál es la diferencia entre la contraprestación recibida y el coste de adquisición del inmueble.

En el caso que nos ocupa, el precio del inmueble sería de 11.250.000 euros. No obstante, habría que tener en cuenta que a ese precio se aplicó un descuento por el importe de la opción de compra. En consecuencia, la contraprestación que hubo de asumir Kerad fue de 9.886.364 euros.

A partir de ahí, Igara considera que es a esa cantidad a la que hay que descontar el coste total de la adquisición del inmueble. Señala que, de tomarse en consideración el precio total del bien, se estaría imputando a 2018 un importe equivalente al precio de la opción de compra, que ya habría tributado en el ejercicio anterior. Se produciría, en consecuencia, una doble tributación.

Seguidamente, la demandante señala que hay una serie de partidas de coste de la adquisición que se habrían cuestionado por la administración, y que ascenderían a 743.276,24 euros.

En ocasiones, la negativa de la DFG a computar algunas de esas partidas se justificaría por el hecho de que esos gastos no se habrían contabilizado. Ahora bien, la mercantil actora señala que, estando ante una sociedad patrimonial, no sería aplicable el principio de obligada contabilización. Reconoce que el artículo 54.3 de la NFIS impone la exigencia de inscripción contable de los gastos. Ahora bien, al tratarse de una sociedad patrimonial, la base imponible se calcularía por remisión al IRPF, prescindiendo así de la contabilidad. En efecto, el hecho de haber contabilizado o no como gasto determinadas partidas no afectaría a la base imponible. Ello sería así, dado que, salvo en contadas excepciones, los gastos no serían deducibles. Y si un gasto no afecta a la base imponible, según el criterio de la recurrente, no podría exhibirse la falta de su contabilización como argumento para no valorarlo en la cuantificación de la ganancia patrimonial.

Centrándose ya en las partidas de gastos que Igara considera que han de tenerse en cuenta a la hora de determinar la ganancia por ella obtenida con la venta del inmueble, la demanda se refiere, en primer lugar, a las facturas de BSC, por importe de 350.000 euros. Destaca que la Hacienda Foral habría reconocido la vinculación de

los servicios de esta entidad con la operación de compra y venta del bien. De hecho, la sección del IVA habría permitido que este fuera objeto de deducción.

El TEAF, para justificar que este gasto no se tome ahora en consideración, argumenta que el IVA y el IS serían impuestos distintos. Ahora bien, la realidad sería que el punto de conexión sería el mismo, a saber: la vinculación del servicio de BSC con la operación inmobiliaria. Entraría, por tanto, en juego aquí la doctrina de los actos propios.

La demanda continúa explicando que BSC prestó sus servicios desde el año 2017 hasta que, en 2018, se vendió el inmueble a Kerad. Ahora bien, Igara, en un principio, se habría negado a abonar las cantidades reclamadas por aquella, dado que entendió que esta había actuado de forma fraudulenta, favoreciendo al comprador. No obstante, en 2019, para evitar males mayores, se llegó a un acuerdo extrajudicial y se asumieron las facturas.

Es cierto que estas facturas se recibieron cuando ya se había transmitido el inmueble. No obstante, no se registraron con anterioridad, debido a que la recurrente estaba en el convencimiento de que había sido engañada. Ello la habría llevado a rechazar su pago.

De este modo, las facturas se habrían contabilizado cuando se recibieron, en el ejercicio 2019. Ello no obstante, los servicios a que se refieren estarían directamente relacionados con la operación inmobiliaria en cuestión. Por consiguiente, deberían tenerse en cuenta a la hora de calcular la ganancia patrimonial.

Por otro lado, la demanda se refiere a los gastos e intereses del Banco Sabadell de 2017. En concreto, se trataría de la comisión de apertura por importe de 31.000 euros y de los intereses, por importe de 88.170,43 euros (119.170,43 euros en total).

Estos gastos sí estarían reconocidos en la contabilidad y en el IS de 2017, año en que se habrían devengado. Ahora bien, para evitar que la Hacienda Foral, al considerar el gasto como no deducible, obligara a integrar en la base imponible del impuesto el ingreso asociado a la actividad del gasto como mayor valor del activo, no se habría hecho la incorporación al activo de ese gasto.

A continuación, Igara se ocupa de los gastos de tasación, notaría, Registro de la Propiedad y gestoría. En este caso se daría la misma situación que en el anterior.

Seguidamente, la mercantil actora trata de los gastos de cancelación de las financiaciones de 2018. En concreto, se trataría del préstamo hipotecario del Sabadell y del préstamo del Sr. Eugenio, así como de los propios del Registro de la Propiedad, por las garantías reales.

Explica que, de acuerdo con la escritura de venta del inmueble, esas partidas se descontaron del diferencial dinerario que debía abonar Kerad a Igara. A continuación, se habrían minorado contablemente de la contraprestación recibida. De este modo, el efecto sería el mismo que si se hubieran activado como coste de adquisición: la reducción del beneficio de la venta. No obstante, se habría evitado el riesgo de que la Hacienda Foral haga tributar a la compañía por el ingreso de la activación del gasto.

Para concluir, el recurso se ocupa de la sanción impuesta. En concreto, alega la falta de culpabilidad imputable a Igara. Argumenta que, a la hora de aplicar una sanción, no es suficiente con la existencia de una conducta antijurídica. Además, es preciso que esa conducta se haya cometido de forma culpable. Y correspondería a la administración la obligación de motivar, en el acuerdo sancionador, la existencia de ese elemento.

Sin embargo, a juicio de la mercantil actora, en el caso que nos ocupa el acuerdo no cumpliría con este requisito. Así, habría justificado la culpabilidad en la concurrencia del tipo objetivo. Sin embargo, la jurisprudencia habría descartado que el fundamento de la regularización constituya un elemento tendente a acreditar la culpabilidad del presunto infractor. De admitirse esta forma de proceder, se estaría imputando la culpabilidad de forma objetiva, atendiendo exclusivamente al resultado de la operación.

A mayor abundamiento, la interesada se queja de que el acuerdo sancionador habría recurrido a frases estereotipadas. En concreto, se habría intentado razonar la existencia de culpabilidad afirmando que no serían aplicables las causas que dan lugar a la exclusión de la responsabilidad. Esta forma de proceder habría sido rechazada expresamente por el alto tribunal.

En cualquier caso, Igara alega que su conducta estaría amparada por una interpretación razonable de la norma. Ello excluiría la posibilidad de imponer una sanción. De manera que, aun cuando se confirmara que la interpretación sustentada por la actora era errónea, no cabría imponer sanción alguna. Destaca que habría un gran número de pronunciamientos administrativos y judiciales que avalaría que el ingreso de la venta de la opción de compra habría de imputarse al ejercicio 2017. Del mismo modo, el debate sobre el coste de adquisición estaría, según su criterio, suficientemente justificado.

## **Segundo. POSICIÓN DE LA PARTE DEMANDADA.**

La DFG, por su parte, reclama que se desestime el recurso contencioso-administrativo planteado por Igara y que, en consecuencia, se confirme la resolución impugnada.

Reconoce que la mercantil actora suscribió, en mayo de 2017, un contrato de opción de compra sobre Kerad, en el que se fijó una prima de opción de 1.363.636 euros. El precio del ejercicio de opción era de 17.500.000 euros. Igualmente, se pactó que, en caso de ejercicio de la opción, el precio abonado en concepto de opción de compra se

descontaría del de venta. En ese contrato se fijaban, también, unas obligaciones que debía cumplir Igara en relación con la finalización de las obras de construcción de un hotel en la finca. En caso de incumplimiento de tal obligación, Kerad podía optar por exigir el cumplimiento del contrato y la finalización de la obra; por resolver el contrato, percibiendo una indemnización; y por ejecutar la opción de compra, adquiriendo el inmueble, en el estado en que se encontrase, por un precio de 9.500.000 (del que habría de deducirse el precio pagado por la opción de compra).

El cuatro de abril de 2018, la recurrente vendió la finca a Kerad por 11.250.000 euros. Por su parte, Igara había adquirido el inmueble por un total de 8.870.000 euros. Sin embargo, en la autoliquidación del IS de 2018 hizo constar una ganancia de 10.452,52 euros. Ese importe lo calculó por la diferencia entre el precio de adquisición incrementado por el mayor valor del activo (9.875.953,48 euros) y el precio de venta (9.886.364).

Dado que el servicio de gestión de impuestos directos consideró que los valores declarados por Igara no eran correctos, se dio inicio a un procedimiento de comprobación limitada. Tras su tramitación, se llegó a la conclusión de que el precio de venta del inmueble era de 11.250.000 euros. En consecuencia, la ganancia obtenida por la sociedad demandante era de 1.518.648,85 euros.

Después de que Igara presentara alegaciones, se admitieron algunos de los gastos por ella invocados. En consecuencia, se fijó la ganancia en 1.393.648,85 euros.

Por lo que se refiere al precio de venta del inmueble, la DFG argumenta que este se habría fijado en 11.250.000 euros. Se trataría de un dato objetivo, dado que constaría expresamente recogido en la escritura de compraventa del edificio.

A partir de ahí, niega que la opción de compra se ejerciera en los términos pactados en 2017. En concreto, se había previsto un precio de venta, para el caso de que se ejerciera aquella, de 17.500.000 euros. En el caso de que el hotel no se hubiera terminado en el plazo de 18 meses, Kerad podía ejecutar la opción de compra, adquiriendo el edificio por un total de 9.500.000 euros. En ambos casos se preveía que de ese precio se descontaría lo ya abonado en concepto de opción de compra.

Sin embargo, Kerad no habría ejercitado la opción de compra en ninguna de las modalidades previstas. Así, a la vista de la situación financiera de Igara, se habrían pactado unas nuevas condiciones en 2018. De este modo, se habría acordado la compraventa del bien con un precio de 11.250.000 euros. De esa cantidad se descontó el importe que ya había satisfecho Kerad en concepto de opción de compra. No obstante, el precio fijado era de 11.250.000 euros.

En cualquier caso, la DFG se remite a lo razonado por el TEAF en su acuerdo para rechazar la pretensión de la actora. Señala que, aun cuando Igara sea una sociedad patrimonial, estaría obligada a llevar una contabilidad ordenada. Explica que, en el caso de una opción de compra, el ingreso ha de considerarse cuando se ejecute la opción (en cuyo caso ha de atenderse a la operación globalmente) o cuando haya vencido el plazo sin que se haya ejercido. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, en 2017, ni se había ejercitado la opción ni había vencido el plazo para hacerlo.

Del mismo modo, destaca que la actora no habría declarado el ingreso de la opción de la compra en 2017. Por consiguiente, en ningún caso podría hablarse de doble tributación.

Por otro lado, la DFG señala que Igara es una sociedad patrimonial, y como tal está sometida al IS. Por consiguiente, se la aplican las disposiciones mercantiles y fiscales previstas para las sociedades. En consecuencia, no le son aplicables las previsiones para el IRPF. Igualmente, destaca que el cálculo del IS parte de la contabilidad de la mercantil.

Por lo que se refiere al coste de adquisición del inmueble, la administración rechaza la idea de que la contabilización sea irrelevante, dado que estaríamos hablando de una sociedad patrimonial. Señala que esta circunstancia no la eximiría de sus obligaciones mercantiles y fiscales. De hecho, de acuerdo con el artículo 15.3 de la NFIS la contabilidad sería el punto de partida del IS. De este modo, la pérdida o la ganancia generada por la transmisión de un bien se calcularía en función del valor contable del elemento transmitido. Ello supondría que, si una sociedad no ha contabilizado determinados gastos, estos no pueden ser tomados en consideración para calcular la ganancia o pérdida en cuestión.

Destaca que se habrían aceptado los gastos que se habían contabilizado. Ahora bien, aquellos que no fueron debidamente contabilizados, no se habrían tomado en consideración como mayor valor de adquisición del inmueble.

Seguidamente, el escrito de contestación a la demanda se ocupa de las facturas de BSC, que no se habrían incorporado al valor contable del inmueble ni se habrían registrado correctamente.

De todas maneras, la DFG niega que esas facturas se correspondieran con servicios que hubiera tenido que abonar Igara. Destaca que la propia Igara habría reconocido que consideraba que no le correspondía pagar estas facturas, de manera que se trataría de gastos que no serían procedentes. Por lo demás, la demandada considera que el hecho de que el IVA se haya considerado deducible nada tendría que ver con lo que ahora se estaría analizando. Así, no entraría en juego la doctrina de los actos propios, dado que estaríamos hablando de dos cuestiones distintas. Explica que el IVA puede reconocerse como deducible simplemente porque la factura haya sido abonada por el contribuyente. Ahora bien, ello no querría decir que ese concepto tenga que ser considerado

como mayor valor de adquisición de un bien. En cualquier caso, niega que se haya acreditado que se haya admitido la deducibilidad del IVA de esas facturas.

En relación a los gastos de intereses bancarios, tasación, notaría, registro y gestoría, la administración destaca que no habrían sido contabilizados. Además, dado que se habrían girado en 2017, la DFG considera que, atendiendo al principio de devengo, la sociedad podría haber contabilizado esas facturas como gasto en ese ejercicio. De manera que, dado que se habrían contabilizado como gastos corrientes, no podrían contabilizarse, al mismo tiempo, como mayor valor de adquisición. De hecho, considera lógica esta forma de proceder, dado que los gastos de financiación, registro, etc, serían gastos de explotación, y no mayor valor de adquisición.

A continuación, el escrito de contestación a la demanda se refiere a los gastos de cancelación de las financiaciones de 2018. Señala que estaríamos hablando de gastos de explotación, y así los habría considerado la propia actora. Explica que los gastos de cancelación de préstamos no son inherentes a la adquisición del bien. Por consiguiente, no pueden ser considerados como mayor valor de adquisición. De hecho, se producirían, precisamente, en el momento de la venta del bien.

Para terminar, la DFG se ocupa de la sanción impuesta a Igara. Destaca que, conforme al artículo 195.1. de la NFGT, constituye una infracción tributaria el dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo. En el caso que nos ocupa, Igara no habría autoliquidado correctamente el IS, por lo que dejó de ingresar el importe al que estaba obligada. De manera que, a su juicio, la demandante no habría actuado, como mínimo, con la debida diligencia que le sería exigible. De manera que su actuación sería, cuanto menos, culposa.

Explica que, para calcular la ganancia, no habría tenido en cuenta el precio de venta reflejado en la escritura, sino uno inferior. Además, habría considerado como mayor valor de adquisición determinados gastos que no estaban contabilizados como tales, y otros que no corresponderían a ese concepto.

Por otro lado, la DFG afirma que el Servicio de Gestión habría motivado suficientemente la sanción. En concreto, habría explicado de forma detallada en qué consistiría la concurrencia de culpa de la contraparte, aunque fuera a título de simple negligencia.

Para concluir, rechaza que pueda hablarse de interpretación razonable de la norma. Niega que sea razonable sostener que el precio de venta no es el reflejado en la escritura de venta, sino otro inferior. Esta tesis, según su criterio, iría en contra de la lógica y de la realidad de la operación. También contradiría la forma de proceder de Igara, que no habría declarado ese ingreso en 2017. Tampoco considera razonable que la actora pretenda hacer valer como mayor valor de adquisición determinados gastos que inicialmente se contabilizaron como corrientes.

### **Tercero. EJERCICIO AL QUE HA DE IMPUTARSE EL PRECIO DE LA OPCIÓN DE COMPRA.**

En primer lugar, las partes discuten en torno al ejercicio al que habría de imputarse el precio obtenido por Igara en concepto de opción de compra sobre el inmueble. Así, la recurrente considera que se trataría de un ingreso obtenido en el ejercicio 2017, por lo que debería imputarse a ese ejercicio. Sin embargo, la administración rechaza tal posibilidad. Señala que, una vez ejercido el derecho de opción de compra, el importe íntegro de la venta debería imputarse al ejercicio en que se produjo esta, 2018. De hecho, el precio finalmente abonado por el inmueble no sería el señalado en el contrato de opción de compra, por lo que no podría decirse que se ejerció esta. Habría que estar, en consecuencia, al precio del edificio fijado en la correspondiente escritura de compraventa. Igualmente, hace referencia al hecho de que la mercantil actora no habría declarado el ingreso percibido como consecuencia de la opción de compra en 2017.

Al contrato de opción de compra se ha referido nuestro Tribunal Supremo en diversas ocasiones con motivo del IRPF. Es cierto que el procedimiento que ahora nos ocupa se refiere al IS, que, obviamente, es un tributo diferente. Ahora bien, ello no cambia el hecho de que sus reflexiones en torno a la naturaleza de esa figura puedan resultarnos útiles a la hora de resolver la cuestión aquí planteada.

Así, en la sentencia de veintinueve de junio de 2015 (rec. 141/2014) se señalaba que "[l]a concesión de una opción de compra sobre un inmueble supone un ejercicio y limitación del " ius disponendi de su titular, que representa una alteración en la composición del patrimonio del propietario del bien [...]"

Por otra parte, como señala la jurisprudencia de este tribunal, el contrato de opción de compra no necesita de una actividad posterior de las partes para el desarrollo de las bases contractuales contenidas en el convenio, bastando la expresión de voluntad del optante para que el contrato de compraventa se perfeccione y en estado de ejecución, obligatorio para el cedente.

Por consiguiente, la renta obtenida a cambio de ofrecer el derecho de opción de compra constituye el hecho imponible aquí discutido [...]"

En definitiva, este tribunal comparte la doctrina administrativa, según la cual "la concesión de la opción de compra produce en el concedente de la misma una ganancia de patrimonio según lo que disponía en el artículo 31.1 TRLIRPF, que nace en el momento de su concesión y que, por lo tanto, se integraría en la parte general de la base imponible según lo dispuesto en el artículo 39 del TRLIRPF. Su importe viene determinado por el valor efectivamente satisfecho, siempre que este no fuera inferior al de mercado."

Estos argumentos son coherentes con la idea de que la concesión de un derecho de compra y la posterior transmisión propiamente dicha son dos negocios jurídicos diferentes que generarían dos hechos imponible distintos. En efecto, en virtud del contrato de opción de compra, el propietario del bien otorga a la otra parte la facultad exclusiva de decidir sobre la posterior celebración del contrato de compraventa. De manera que, de pactarse un precio, este tiene por objeto conceder al optante la facultad de decidir sobre la posterior adquisición del bien.

Sentado lo anterior, hemos de remitirnos al artículo 54.1 de la NFIS, de acuerdo con el cual, "[l]os 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..."

En el caso que nos ocupa, el precio abonado por Kerad por la adquisición de la opción de compra tiene su origen en un negocio jurídico celebrado en el año 2017. De manera que se trata de un ingreso que ha de imputarse a ese ejercicio económico.

La administración argumenta que la compraventa celebrada en 2018 no habría sido el ejercicio de esa opción de compra, dado que las partes habrían modificado el precio previsto en ella. Ahora bien, esta circunstancia no altera el hecho de que estamos hablando de un negocio jurídico perfeccionado y válido, en el que se pactó un precio que fue abonado por Kerad. De manera que, si posteriormente las partes decidieron modificar el precio inicialmente previsto, ello no puede afectar a la eficacia de ese negocio jurídico inicial que, como ya hemos dicho, es independiente del posterior.

También alega la DFG que Igara no declaró el ingreso derivado del precio de la opción de compra en su autoliquidación del IS de 2017. Esta circunstancia, claramente reprochable, no puede alterar las reglas temporales de imputación de ingresos. Si no incluyó dicho ingreso, debería haberlo hecho. Ahora bien, la omisión de este concepto no permite su incorporación en un ejercicio que no es el que corresponde.

Lo expuesto supone que el precio abonado por Kerad en concepto de opción de compra (1.363.636 euros) debió tributar en 2017. En consecuencia, esa cantidad ha de descontarse del precio de venta finalmente pactado entre las partes (11.250.000 euros), a fin de evitar una doble tributación por el mismo concepto. En consecuencia, hemos de estimar el recurso contencioso-administrativo en este punto.

#### **Cuarto. GASTOS DERIVADOS DE LA ADQUISICIÓN DEL INMUEBLE.**

En segundo lugar, Igara defiende que el importe de adquisición del edificio, a la hora de calcular la ganancia obtenida de la operación inmobiliaria, sería superior al fijado por la administración. Así, hace referencia a determinados gastos que ella considera como mayor valor de adquisición, pero que no se habrían asumido por la administración.

Entre esos gastos, encontramos, en primer lugar, las facturas giradas por BSC por su labor de mediadora en la operación inmobiliaria. La administración rechaza que este gasto pueda incorporarse como mayor valor de adquisición del inmueble, dado que no se habría contabilizado correctamente. Además, señala que la propia Igara habría reconocido que esos servicios no tendrían relación con la adquisición del inmueble en cuestión, dado que, en un principio, se habría negado a abonar las facturas correspondientes, y solo se habría avenido a ello para evitar "males mayores". Finalmente, resta importancia al hecho de que la propia Hacienda Foral admitiera la deducibilidad del IVA soportado por ellas.

El problema principal que generan estas facturas es que la propia actora, en su escrito de demanda, reconoce que esos gastos no están ligados en todo caso a la adquisición del edificio. Así, en él se indica que BSC realizó labores de intermediación para facilitar la operación inmobiliaria. Ahora bien, tales labores no se referían, en exclusiva, a la adquisición del edificio, sino también a actuaciones posteriores, como sería la búsqueda de un operador interesado en la explotación posterior del hotel proyectado. De hecho, cuando Igara se queja de la labor realizada por este mediador, señala que su impresión era que había favorecido más a Kerad que a ella misma. Esta afirmación incide en la idea de que la labor de BSC fue más allá de la mera compra del inmueble. De modo que, para que pudiera considerarse ese gasto como mayor valor de adquisición del bien, sería necesario que se hubiera especificado qué facturas en concreto estaban vinculadas con esa labor de intermediación en la compra del edificio. Ahora bien, lo que no es posible es acoger la totalidad de esos gastos a efectos de considerarlos como mayor valor del bien.

En segundo lugar, estarían los gastos de intereses bancarios, notaría y registros, que la administración también rechaza, dado que no estarían debidamente contabilizados, y se trataría de gastos corrientes. En este punto tenemos que coincidir con la administración en la idea de que estamos hablando de gastos corrientes, que no pueden ser directamente vinculados a la adquisición del inmueble, sino a los préstamos que hubo de concertar la recurrente para obtener financiación. Estos gastos no inciden en el valor del inmueble, ni pueden servir para incrementarlo. Por consiguiente, no podemos acoger en este punto los argumentos de Igara.

Para terminar, estarían los gastos derivados de la cancelación de las financiaciones. En este punto, hemos de dar la razón a la administración en cuanto a que no guardan relación con la adquisición del inmueble. En efecto, la mercantil actora parece querer que se considere como mayor valor de adquisición todo gasto en que habría

incurrido con ocasión de la operación inmobiliaria. Ahora bien, no todos los gastos relacionados con esa operación pueden ser considerados como un incremento del precio de adquisición del edificio. En efecto, los gastos derivados de la cancelación de los préstamos que concertó Igara para financiar la operación no tienen nada que ver con la adquisición del inmueble. La cancelación anticipada de esos préstamos se produjo como consecuencia del hecho de que la operación no podía mantenerse en los términos en que se había previsto, dado que era más onerosa de lo que inicialmente se había previsto. Esta circunstancia es independiente de la adquisición del bien. Por consiguiente, no puede asumirse en este punto la postura de la demandante.

## Quinto. SANCIÓN.

Por último, Igara cuestiona la sanción que le impuso la DFG, por no haber ingresado la totalidad de la cantidad que le correspondía en concepto de IS. En concreto, denuncia que la resolución administrativa no habría motivado la concurrencia de elemento subjetivo en su conducta. Además, considera que su conducta estaría amparada por una interpretación razonable de la norma.

En el caso que nos ocupa, se apreció que Igara había incurrido en la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la NFGT. Sin embargo, la mercantil, rechaza esa conclusión, dado que no se apreciaría en su conducta culpa o negligencia. De manera que, en la medida en que no concurriría el elemento subjetivo necesario para que pueda hablarse de la existencia de una infracción, no cabría imponerle sanción alguna.

Para resolver esta cuestión, vamos a remitirnos a la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 455/2017, de quince de marzo (rec. 1.080/2018), en la que se razonaba como sigue:

"La jurisprudencia de esta sala sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador puede resumirse en los siguientes términos.

A.- El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT, lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio.

B.- La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

C.- Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de que las que esta se infiere", tesis que también ha proclamado esta sala en sentencias de 8 de mayo de 1997, 19 de julio de 2005, 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008, entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la sala de fecha 6 de junio de 2008, que proclama la obligación que recae sobre la administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes".

D.- Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, "el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable". Y también proclama que "en aquellos casos en los que [...] la administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", ya que "solo cuando la administración ha razonado, en términos precisos y suficientes,

en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad".

E.- Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente".

Partiendo de esta doctrina, hemos de señalar que Igara fue sancionada por haber incurrido en la infracción tipificada en el artículo 195.1 de la NFGT, cuyo contenido es el que sigue:

"Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, salvo que se regularice con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 o proceda la aplicación de la letra b) del apartado 1 del artículo 165 sin que haya mediado requerimiento previo, ambos de esta norma foral."

Antes de entrar en el análisis concreto del asunto, hemos de tener en cuenta que se han aceptado algunos de los planteamientos de la mercantil actora. De manera que no todos los argumentos utilizados por la administración para justificar la resolución sancionadora son admisibles, dado que la única conducta imputable a Igara consiste en haber considerado como mayor valor de adquisición de un inmueble unos gastos que no tenían tal consideración.

Pues bien, la administración justifica la concurrencia de elemento subjetivo en los siguientes términos:

"...la conducta del obligado tributario debe ser calificada como culposa a efectos de lo dispuesto en el artículo 188 de la NFGT, al no haber puesto la diligencia necesaria en la correcta autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades. La entidad debía haber declarado correctamente el beneficio obtenido en la transmisión de la finca conforme al artículo 15 de la NFIS y su falta de diligencia causó un perjuicio económico a esta administración".

Resulta evidente que tal referencia no cubre los requisitos mínimos exigidos por la jurisprudencia para justificar la concurrencia del elemento subjetivo en la comisión de la infracción. En efecto, se trata de una frase estereotipada, que podría aplicarse a cualquier situación. Hemos de tener en cuenta que lo que ha hecho la mercantil actora es considerar como mayor valor de adquisición del inmueble unos gastos que no tendrían tal consideración. Ahora bien, es perfectamente posible que tal comportamiento responda a un diferente criterio en cuanto a los gastos a los que puede darse tal consideración. Para que ello no pudiera entenderse así, sería preciso que la administración hubiera explicado, de forma aplicable concretamente al caso que nos ocupa, qué circunstancias concretas permiten apreciar la existencia de culpa o negligencia en el comportamiento de Igara.

Lo razonado nos ha de llevar a estimar el recurso en este punto y dejar sin efecto la sanción impuesta.

## **Sexto. COSTAS.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley 29/1998, de trece de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dado que se está estimando parcialmente el recurso, no procede hacer expresa imposición de las costas causadas en la tramitación del procedimiento.

## **FALLO**

Estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo 27/2023, planteado por el procurador de los tribunales don Alfonso José Bartau Rojas, en nombre y representación de Igara 46, S.L., frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa de diez de noviembre de 2022:

1º) Anulamos, por no ser conforme a derecho, la resolución impugnada, en los términos que resultan de los fundamentos tercero y quinto de la presente resolución, manteniéndola en lo demás.

2º) No hacemos expresa imposición de las costas causadas en la tramitación del procedimiento.

Notifíquese esta resolución a las partes, advirtiéndoles que contra la misma cabe interponer RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Supremo y/o ante la Sala de lo Contencioso - administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, el cual, en su caso, se preparará ante esta Sala en el plazo de TREINTA DÍAS ( artículo 89.1 LJCA), contados desde el siguiente al de la notificación de esta resolución, mediante escrito en el que se dé cumplimiento a los requisitos del artículo 89.2, con remisión a los criterios orientativos recogidos en el apartado III del Acuerdo de 20 de abril de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, publicado en el BOE n.º 162, de 6 de julio de 2016, asumidos por el Acuerdo de 3 de junio de 2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Quien pretenda preparar el recurso de casación deberá previamente consignar en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de este órgano jurisdiccional en el Banco Santander, con n.º 4697 0000 93 0027 23, un depósito

de 50 euros, debiendo indicar en el campo concepto del documento resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso".

Quien disfrute del beneficio de justicia gratuita, el Ministerio Fiscal, el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales y los organismos autónomos dependientes de todos ellos están exentos de constituir el depósito ( DA 15.ª LOPJ).

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, en el día de su fecha, de lo que yo el Letrado de la Administración de Justicia doy fe en Bilbao, a 07 de diciembre de 2023.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.