



Roj: **SAN 165/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:165**

Id Cendoj: **28079230022020100019**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **27/01/2020**

Nº de Recurso: **466/2016**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000466 /2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04209/2016

Demandante: GESTIÓN HOSTELERA CASTILLA, S.A

Procurador: D^a ANA BARRALLAT LÓPEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veintisiete de enero de dos mil veinte.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **GESTIÓN HOSTELERA CASTILLA, S.A.**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Ana Barrallat López, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de mayo de 2016**, relativa a Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2008 y 2009, siendo la cuantía del presente recurso indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO : Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por GESTIÓN HOSTELERA CASTILLA, S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Ana Barrallat López, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de mayo de 2016, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando íntegramente el presente Recurso, declare los actos administrativos recurridos contrarios a Derecho, los anule y deje sin efecto, sin repercusión tributaria alguna para el recurrente. Todo ello con expresa imposición de costas a la Administración recurrida y con cuantos otros pronunciamientos fuesen favorables para la parte actora.

SEGUNDO : Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

TERCERO : No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día dieciséis de enero de dos mil veinte, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

CUARTO: En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO : Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de mayo de 2016, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2008 y 2009.

Son hechos no controvertidos:

1.- En fecha 17 de agosto de 2011 fueron iniciadas actuaciones inspectoras, con carácter general, respecto de la reclamante por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008 y 2009.

Con fecha 11 de mayo de 2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Castilla y León de la AEAT, incoó a la reclamante el acta de disconformidad A02- 72079333 por el impuesto y períodos de referencia.

Con fecha 3 de julio de 2012 el Inspector Regional dictó Acuerdo de Liquidación rectificando la propuesta contenida en el acta de disconformidad en relación con uno de los puntos objeto de regularización, resultando una deuda tributaria de 982.239,96 euros.

Los motivos de regularización consistieron en que la Inspección consideró como no acreditada una deuda de 4.000.000 euros, presumiendo la existencia de rentas no declaradas en el ejercicio 2008; y en el ejercicio 2009 no admite fiscalmente la minoración de ingresos contabilizada procedentes de un contrato de arrendamiento con A.LITMA.

2.- Iniciado expediente sancionador por entender que la conducta de la obligada tributaria podría ser constitutiva de infracción tributaria del artículo 191 (ejercicio 2008) y 195 (ejercicio 2009) de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, y una vez concluido el procedimiento, el Inspector Regional en fecha 3 de julio de 2012 dictó Acuerdo de Imposición de Sanción por el que se impone a la interesada sanción por infracción grave, por un importe total de 683.002,70 euros.

3.- Contra los acuerdos dictados se interpusieron ante el T.E.AR de Castilla y León sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron tramitadas acumuladamente con los n^o 471205612012 y 47/2057/2012.

El TEAR, mediante Resolución de fecha 31 de julio de 2014, estimó en parte las reclamaciones interpuestas, en los siguientes términos:

"Este Tribunal, reunido en Sala, en sesión del día de la fecha, Acuerda: ESTIMAR EN PARTE la reclamación presentada, anulando la liquidación y la sanción correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 y confirmando la liquidación y la sanción correspondientes al ejercicio 2009"



4.- Disconforme el interesado con la anterior resolución del TEAR, en lo que no le estimaba, fue interpuesto recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 8 de septiembre de 2014, formulando las siguientes alegaciones:

Señala que la rectificación de las facturas de alquiler del Hotel Lasa a la mercantil A.LITMA S.L. correspondiente al ejercicio 2009, responden a un acuerdo con los inquilinos, resultando ser un descuento o rebaja, amparado en la emisión primeramente de la factura de alquiler y posteriormente en la factura rectificativa. Considera que no es un impago sino una condonación en toda regla.

Así, se acordó, en el ámbito de la libertad de pactos que impera en el ámbito de los contratos, una novación objetiva del contrato con la rebaja de la renta mediante la condonación a la mitad, lo que justifica la emisión de 6 facturas rectificativas en el ejercicio 2009. De este acuerdo se deja constancia documental mediante la mención en la Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2009 de esta condonación de renta. Además, en todos los documentos obrantes en el expediente administrativo siempre se emplea la expresión "rebaja o condonación" y jamás "impago".

En relación al acuerdo sancionador alega su nulidad al no haber incurrido en infracción alguna.

5.- El obligado tributario durante los ejercicios objeto de comprobación estaba dado de alta en el epígrafe empresarial del IAE 671.4 "RESTAURANTES DE DOS TENEDORES". No obstante, la actividad real, y de acuerdo con lo que figura en su objeto social, ha sido la explotación mediante arrendamiento de las instalaciones deportivas y de hostelería, siendo explotada directamente por un corto periodo de tiempo.

Con fecha 1 de marzo de 2008 se suscribió contrato de arrendamiento con la entidad A LITMA para la explotación del HOTEL LASA dedicado a Hotel y Restaurante fundamentalmente. Se pacta una renta anual inicial de 504 000 euros, pagaderas por mensualidades anticipadas de 42.000 euros, y se constituye un aval ante el DEUTSCHE BANK por importe de dos mensualidades para responder de las obligaciones derivadas del contrato.

El obligado ha contabilizado en el último semestre del ejercicio 2009, seis abonos con signo negativo en la cuenta 7520003, denominada "Ingresos A LITMA", por importe de 42.336,00 euros cada uno. Para ello la obligada tributaria emitió 6 facturas rectificativas por las que se anulaban los arrendamientos correspondientes a los meses de julio a agosto de 2009, constando como detalle de las facturas emitidas el siguiente: "DESCUENTO ESPECIAL POR INCONVENIENCIAS EN LA EXPLOTACIÓN DEL MES ... DE 2009 EN HOTEL LASA SPORTVALLADOLID".

SEGUNDO : La cuestión central del presente recurso radica en la naturaleza jurídica del Acuerdo de disminución de la renta pactada. Para la Administración se trata de un impago de deuda, para la recurrente se trata de una novación contractual.

Veámoslo.

En la Diligencia nº 5, el representante de la obligada tributaria, manifiesta que existe un acuerdo verbal relativo a una rebaja del importe del alquiler durante los meses de invierno y que se recuperaría a partir de mayo del año siguiente con las nuevas celebraciones de eventos. En este sentido, las facturas aportadas hacen constar que se trata de un descuento especial.

En la Diligencia nº6, manifiesta a su vez, que se trata de una condonación de deuda y, según consta en la Memoria de la empresa, en el apartado "otra información, que se llega a un acuerdo con la sociedad A LITMA, arrendataria de las instalaciones, para condonar parcialmente el alquiler de seis meses o dejar el hotel libre, dada la situación económica por la que atraviesa, En 2010, se indica también, que si la sociedad no ha abandonado las instalaciones se procederá a revisar el acuerdo.

Desde la perspectiva de la Administración, la rebaja en la renta de los primeros seis meses, responde a un impago sometido al artículo 12.2 del RDL 4/2004. Este precepto dispone:

"2. Serán deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, cuando en el momento del devengo del impuesto concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.

b) Que el deudor esté declarado en situación de concurso.

c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.

d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa su cobro."



Entiende, por tanto, que no es posible aceptar esos ingresos negativos, que suponen minorar los ingresos computables de la actividad, con un resultado final idéntico al que supone dotar contablemente una dotación de pérdida por insolvencia no computable fiscalmente al no concurrir las circunstancias establecidas en el artículo 12.2 del TRLIS.

La recurrente manifiesta, sin embargo, que *"en un determinado momento, los representantes de la mercantil A LITMA SL, comunican a GESTIÓN HOSTELERA CASTILLA SA, tener serias dificultades para mantener el arrendamiento, salvo que se produjera una rebaja en la renta pactada. Con el único fin de mantener vivo el arrendamiento, se llega a un acuerdo entre ambas compañías por el que la renta pactada inicialmente se rebajaría a la mitad, esto es, 252.000 euros anuales, en lugar de los 504.000 euros anuales inicialmente pactados. O lo que es lo mismo, seis mensualidades en lugar de las doce pactadas inicialmente"*.

Llegados a dicho acuerdo, la interesada emite seis facturas con el siguiente concepto: DESCUENTO ESPECIAL POR INCONVENIENCIAS EN LA EXPLOTACIÓN DEL MES (que corresponda) DE 2009 EN HOTEL LASA SPORT-VALLADOLID.

En la Memoria de las Cuentas Anuales del ejercicio 2009 se hace constar que:

Se llega a un acuerdo por el que se procede a condonar parcialmente el alquiler de seis meses. Se trata por tanto de un descuento.

El descuento se prolongará 6 meses.

Si en el año 2010 o en el 2011 la arrendataria continuara con el arrendamiento y hubiera mejorado su situación económica, se procederá a revisar el acuerdo con el objeto de tratar el cobro de dichas cantidades rebajadas. Pero para eso se deben cumplir una serie de requisitos: 1) que la arrendataria continuara con el arrendamiento, lo que no ha sucedido, 2) que la situación económica de la arrendataria hubiera mejorado, lo que tampoco ha sucedido, pues entró en concurso de acreedores necesario, 3) que se volviera a mantener una reunión para revisar el acuerdo, lo que ya no tuvo lugar.

Para la recurrente no se trata de un impago sino de una rebaja. Su postura la considera respaldada en:

- documentos privados: facturas
- documentos públicos: la memoria contable en las comparecencias ante la inspección se habla siempre de rebaja, descuento, condonación, parcial pero nunca de impago
- reconocimiento expreso por su parte de la existencia de un acuerdo entre ambas compañías relativo a la rebaja o descuento
- ALITMA SL no se dedujo el gasto en su Impuesto sobre Sociedades.

Termina afirmando que no hay ninguna obligación de documentar este tipo de acuerdos, toda vez que existe libertad de forma, por lo que un pacto verbal es perfectamente válido desde un punto de vista legal.

El TEAC considera que el problema se centra en determinar la carga de la prueba conforme al artículo 105 de la LGT, y, entiende que, del conjunto de la documentación incorporada al expediente no se desprende, fuera de las manifestaciones de la propia parte, que lo que realmente ha existido haya sido una rebaja del precio del alquiler o condonación parcial de su importe, sino un impago del alquiler. Concluye que estamos en presencia de un contrato verbal, del que parece desprenderse la concesión, no de una condonación definitiva de las rentas ya devengadas, sino un aplazamiento, a la espera de comprobar la evolución de la situación económica de la arrendataria, y que lo coherente hubiera sido reflejar dicho pacto por escrito.

La cuestión que debemos resolver, por tanto, es si nos encontramos ante una novación contractual por la que se reduce a la mitad la renta correspondiente a los seis últimos meses de 2009, o, por el contrario, se trata de un impago. En el primer caso los ingresos no se habrían producido y no tributarían en el IS, en el segundo, al tratarse de un impago que no cumple con los requisitos del artículo 12.2 del RDL 4/2004, la suma impagada debe tributar.

TERCERO : Pues bien, la novación modifica o extingue una obligación por la constitución de una nueva que sustituye la obligación anterior.

El artículo 1204 del Código Civil dispone: *"Para que una obligación quede extinguida por otra que la sustituya, es preciso que así se declare terminantemente, o que la antigua y la nueva sean de todo punto incompatibles."*

Por lo tanto, en nuestro Derecho se presume la novación modificativa, salvo declaración terminante o incompatibilidad absoluta entra las obligaciones.



La recurrente sostiene que nos encontramos ante una novación objetiva, por la que se disminuye el precio pactado respecto a un periodo de tiempo determinado. Se trata de una novación extintiva por afectar al precio que es elemento esencial del contrato de arrendamiento.

Este acuerdo tiene cobertura en el artículo 1203 del Cc, que dispone:

"Las obligaciones pueden modificarse:

1.º Variando su objeto o sus condiciones principales."

El acto novatorio no está sometido a especiales exigencias de forma, sino que rige el principio general de libertad, por lo que es operante la novación tácita cuando pueda inducirse por actos de inequívoca significación.

Pues bien, en el presente caso (y aunque el sujeto pasivo se refiere a veces, inadecuadamente, a condonación de deuda), podemos afirmar que estamos ante una novación extintiva respecto del precio del arrendamiento por tiempo determinado.

En la Memoria de 2009 se refleja que: 1) Se llega a un acuerdo por el que se procede a condonar parcialmente el alquiler de seis meses, 2) El descuento se prolongará 6 meses, 3) Si en el año 2010 o en el 2011 la arrendataria continuara con el arrendamiento y hubiera mejorado su situación económica, se procederá a revisar el acuerdo con el objeto de tratar el cobro de dichas cantidades rebajadas.

La arrendataria no se dedujo fiscalmente la suma rebajada como consecuencia del acuerdo de voluntades.

Por lo tanto existe un acuerdo de rebaja del precio, para cuya modificación posterior es necesario un nuevo acuerdo (el acreedor no podría exigir el precio rebajado sin el consentimiento del deudor), lo que implica, de una parte, que no se trata de un impago, pues el acreedor solo puede exigir la parte del precio rebajada si el deudor presta su conformidad, de otra parte, que no se trata de un aplazamiento de pago, como parece entender el TEAC, pues es necesario un nuevo acuerdo para que la deuda nazca, y de hacerlo, será por ese nuevo acuerdo por el que se produzca el pago del precio rebajado, que originará el ingreso sujeto a tributación.

En resumen, el acuerdo no implica ni impago ni aplazamiento, pues la reclamación de la deuda no depende de la exclusiva voluntad del acreedor, requiriendo un nuevo acuerdo en el que concurra la voluntad del deudor para hacer efectivas las sumas rebajadas.

Tampoco se trata de una liberalidad (condonación en los términos utilizados por las partes), sometida a las prevenciones del artículo 14 del RDL 4/2004, porque no se da la nota de unilateralidad propia de las liberalidades, en el presente caso existe un acuerdo entre las partes, que deja abierto un posible posterior acuerdo que revise las condiciones del anterior.

Debemos concluir que nos encontramos ante una novación objetiva extintiva de la obligación.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Castilla León se pronunció sobre los hechos que analizamos respecto del IVA, en su sentencia de 16 de mayo de 2016, recurso 1269/2014, cuyo texto contiene algunas reflexiones que nos interesa destacar:

"La resolución impugnada desestimó la reclamación por entender, en esencia, que en el Acuerdo de la Inspección se considera que procede incrementar la base imponible del tercer y cuarto trimestre del ejercicio 2009 al no admitirse la anulación en el ejercicio 2009 de 6 mensualidades previamente contabilizadas como ingreso y procedentes de un contrato por el que la obligada tributaria arrienda a A.LITMA, SL, las instalaciones de un complejo hotelero y restaurante de su propiedad y ello por entender a juicio de la Inspección que esa anulación de ingresos responde al impago del arrendamiento por A.LITMA, sin que se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 4 del artículo 80 de la LIVA, por lo que no resulta procedente la minoración de la base imponible declarada por la obligada tributaria (...)

Ahora bien, en supuestos como el que aquí nos ocupa en los que la cuestión, como decimos, es señaladamente valorativa, sí cabe exigir de la Administración tributaria un mínimo de congruencia a lo largo del expediente, y en este sentido cabe significar - como así lo hizo la actora en fase administrativa y reitera en esta sede- que en el Acuerdo de liquidación de 3 de julio de 2012 literalmente se hace constar lo siguiente: "En las alegaciones presentadas por el contribuyente, se menciona el hecho de que está suficientemente probado que existe un acuerdo con los inquilinos al constar en la Memoria una referencia al mismo, amén de en los asientos contables y la referencia en las propias facturas rectificativas. La Inspección no pone en duda la existencia de dicho acuerdo, pero como en la realidad se trata de un impago de los alquileres y cuotas devengadas, sólo puede minorarse la base imponible y su correlativa cuota repercutida en las condiciones previstas en la normativa del impuesto (art. 80.4 de la Ley 37/92), que como se ha expuesto anteriormente en el presente caso no se cumplen, por lo que son admisibles fiscalmente las modificaciones efectuadas por el obligado tributario".



Es decir, y dado que es factible tanto la existencia de descuentos -tal y como literalmente dicen las facturas rectificativas y sostiene desde el primer momento la recurrente-, como la existencia de impagos, no se acierta a comprender por qué la Inspección de los Tributos puede, a la vez, afirmar que "no pone en duda la existencia de dicho acuerdo" pero que "en realidad, se trata de un impago". Al entender de la Sala el impago que aprecia la Inspección solo es posible declararlo sobre la base de negar categóricamente la existencia misma del pacto de descuento o rebaja que motivó la expedición de las facturas rectificativas, razón por la que dicha incongruencia argumentativa debe llevarnos a la estimación de la demanda, anulando la liquidación y sanción de las que trae causa la resolución impugnada."

La citada sentencia estimó las pretensiones actoras y anuló el acuerdo impugnado.

Compartimos las apreciaciones de la anterior sentencia: el impago que aprecia la Inspección solo es posible declararlo sobre la base de negar categóricamente la existencia misma del pacto de descuento o rebaja que motivó la expedición de las facturas rectificativas.

Este acuerdo no ha sido negado, por lo que debemos concluir que existe una voluntad contractual por la que se disminuyen las rentas durante un periodo de tiempo determinado. Así las cosas, no podemos admitir que existan ingresos gravables, ni impago.

Debemos anular la Resolución impugnada y, con ella, la liquidación objeto de autos.

La sanción se ha impuesto por aplicación del artículo 195 de la Ley 58/2003. Pero, como hemos expuesto anteriormente, la recurrente actuó conforme a Derecho, y por tal razón anulamos la liquidación que se encuentra en el origen del presente recurso, lo que hace imposible la imposición de sanción, que debe ser anulada.

Por todo lo expuesto resulta la estimación del recurso.

CUARTO : Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que **estimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **GESTIÓN HOSTELERA CASTILLA, S.A.**, y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Ana Barrallat López, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de mayo de 2016**, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia **debemos anularla** y la **anulamos**, y con ella los actos de los que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.