

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069376

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de enero de 2018

Vocalía 6.^a

R.G. 4476/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reglas especiales. Permutas. Imputación temporal. El obligado alega, en relación con el valor del terreno, que la fecha que se debió tener en cuenta a efectos de su valoración es el 05/08/2004 fecha de la escritura de la permuta y no el 31/12/2007 fecha en que se entiende obtenida la renta correspondiente a la permuta por haber alcanzado el grado de ejecución de la obra superior al 80%. Pues efectivamente, en este caso, el TEAC entiende que, como señala el obligado, la fecha que debe ser tenida en consideración a los efectos de determinar el valor de mercado del terreno recibido por la permuta, es la fecha de formalización de la referida permuta y no la fecha en que se entiende entregado el inmueble terminado, esto es, la fecha del devengo no implica que esa deba ser también la fecha en que se debe valorar a mercado la finca permutada. Por lo que se refiere a la imputación temporal de la renta, desde el punto de vista del promotor, «la corriente real de bienes» cuando estamos ante una permuta de futura construcción no se produce hasta la conclusión y entrega de tal construcción, momento en que se producirá el devengo del correspondiente ingreso para la promotora. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 102, 150 y 153.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 63.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 102 y 103.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 15.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 15, 18 y 19.

RD 1514/2007 (PGC), Normas de Valoración 10.^a y 13.^a.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **X...**, **S.L.**, con NIF:, con domicilio a efectos de notificaciones en, (BARCELONA), actuando en su nombre y representación Don **Fx...**, Don **Jx...** y Doña **Rx...**, contra el siguiente acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Cataluña:

- Liquidación, nº de referencia ...4, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008, dictada en fecha 6 de junio de 2014, resultando una deuda a ingresar por importe de 163.123,08 euros, de los que 128.183,43 euros corresponden a la cuota y 34.939,65 euros corresponden a los intereses de demora.

La referida liquidación deriva del procedimiento de tasación pericial contradictoria solicitada por el obligado contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Cataluña en fecha 2 de agosto de 2013.

Cuantía: 163.123,08 euros

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 10 de abril de 2012 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter parcial de la situación tributaria de la entidad **X...**, **S.L.**, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de

los ejercicios 2007 y 2008 limitadas a comprobar la atribución de rentas procedentes de la sociedad **ZV SCP** NIF... y de las operaciones que se correspondían con la promoción inmobiliaria llevada a cabo en la c/..., de ..., junto a la sociedad **Y... SL** y **ZV SCP**.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación se formalizó con fecha 18 de junio de 2013 acta de disconformidad modelo A02 con número de referencia ...3.

En la misma fecha, 18 de junio de 2013, le fue incoada al obligado tributario **X...**, **S.L** el acta de disconformidad, nº **A02-...4** relativa al mismo concepto y ejercicios que el acta **A02-...3**, referida exclusivamente a la renta puesta de manifiesto de la valoración a precios de mercado del solar recibido en una permuta inmobiliaria.

Presentadas alegaciones por la interesada, la Inspectora Coordinadora dictó en 2 de agosto de 2013, notificado en fecha 6 de septiembre de 2013, acuerdo de liquidación **A23-...4** confirmando la propuesta inspectora, practicando liquidación provisional de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 757.979,08 euros de los que 602.190,05 euros correspondían a la cuota y 155.789,03 euros correspondían a intereses de demora.

El importe de la liquidación correspondiente a cada uno de los ejercicios es el siguiente:

	CUOTA	INTERESES DE DEMORA	TOTAL DEUDA
2007	602.190,05	155.789,03	757.979,08
2008	0,00	0,00	0,00

En la misma fecha se dictó y notificó el acuerdo de liquidación **A23 - ...3** del que no resultó cantidad a ingresar en ninguno de los ejercicios comprobados como consecuencia de deducir de la cuota resultante en el ejercicio 2007 el importe del acuerdo de liquidación **A23-...4** extendido simultáneamente como un pago a cuenta en el mismo.

Segundo.

En el acuerdo de liquidación **A23-...4** se hacen constar los siguientes hechos que dan lugar a la regularización:

La actividad principal del obligado tributario es la clasificada, en el periodo objeto de comprobación, en el epígrafe de I.A.E 833.2 de Promoción inmobiliaria de edificaciones.

X... SL participa en un 50% (junto con la entidad **Y...**, **SL** en otro 50%) en la sociedad civil **ZV SCP** que tiene por objeto la promoción inmobiliaria. Siendo dicha entidad la que realiza la promoción en ... en relación con el terreno que a continuación se detalla.

Mediante escritura pública de permuta de 05/08/2004 D. **Bx...** propietario de un terreno sito en ... cede en permuta dicho terreno valorado en 2.954.810,30 euros a las entidades **Y...**, **SL** y **X...**, **SL**, las cuales como contraprestación de la finca recibida se obligan a entregar a D. **Bx...** la cantidad de 895.422, 30 euros y las viviendas a construir que se especifican en la escritura (en total 7 viviendas y 7 plazas de aparcamiento)

Mediante escritura pública de 12/08/2008 **Y SL** y **X... SL** adjudican y hacen entrega a D. **Bx...**, de la referida contraprestación no monetaria que acepta y adquiere el pleno dominio de las referidas viviendas y plazas de garaje.

Los ajustes realizados por la Inspección respecto de **X...**, **SL** en relación con dicha operación inmobiliaria son los siguientes:

- Ajuste positivo al resultado contable de 2.127.118,76 euros en el ejercicio 2007 procedente de la renta derivada de la valoración por su valor normal de mercado del solar permutado en aplicación del artículo 15 del TRLIS al considerar devengada en este ejercicio la operación de permuta al haberse finalizado en el mismo la edificación realizada en un porcentaje superior al 80 por ciento.

Así, se integra en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la diferencia entre el valor de mercado del elemento recibido (terreno) y el valor contable de los elementos entregados (viviendas, aparcamientos y trasteros).

Dado que a 31/12/2007 los inmuebles se encuentran en condiciones de entrega material a los clientes y sustancialmente terminados, según el criterio establecido en la norma de valoración 18º de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, se imputa la renta generada por el ajuste del artículo 15 al periodo impositivo del 2007.

Conforme a la documentación aportada por la sociedad **ZV SCP**, el valor contable de los elementos entregados a fecha 31/12/2007 es de 3.000.512,63 euros. Dicho valor coincide con el valor contable del terreno recibido en permuta, habida cuenta de la equivalencia de las prestaciones inherente a esta operación.

Conforme al informe de valoración solicitado por los órganos de la Inspección e incorporado al expediente, el valor de mercado del elemento recibido (terreno) a fecha 31/12/2007 es de 7.254.750,15 euros.

Por lo tanto, el importe de la renta a integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 del obligado tributario, mediante el ajuste extracontable correspondiente, asciende al 50% del siguiente importe:

$$\text{AJUSTE } \grave{a} (7.254.750,15\text{€} - 3.000.512,63\text{€}) = 4.254.237,52 \text{ euros}$$

- Ajuste negativo al resultado contable de 1.822.940,78 euros en el ejercicio 2008 por aplicación del artículo 18 del TRLIS al considerar revertido en dicho ejercicio la renta derivada de la valoración del solar en función del porcentaje de obra terminada y entregada en el mismo (85,70%).

El criterio determinado por la Inspección para el cálculo de la reversión del ajuste anterior, a medida que se produzca la venta de los inmuebles, en aplicación de lo dispuesto en el apartado a) del artículo 18 del TRLIS, es en función del coste de construcción de los mismos, por entender la Inspección que es el criterio que goza de una mayor uniformidad, a diferencia del precio de venta, el cual sufre fluctuaciones en el transcurso de los años y de unos inmuebles respecto de otros, consecuencia de la oferta y la demanda del mercado.

De este modo, tal y como se desprende de la tabla aportada por la sociedad **ZV SCP** mediante diligencia nº 4 de fecha 18/10/2012, y que recoge el desglose de costes por pisos, trasteros y plazas de aparcamiento, el coste total de los inmuebles entregados en el ejercicio 2008 por la empresa **ZV** es el siguiente:

$$\text{COSTE CORRESPONDIENTE 2008: } (2.935.384,82 + 6.739.777,61) = 9.675.162,43 \text{ €}$$

$$\% \text{ COSTE CORRESPONDIENTE 2008: } (9.675.162,43 / 11.295.797,17) = 85,70\%$$

Por consiguiente, la reversión del ajuste a efectuar en el periodo 2008 asciende al 50% del siguiente importe:

$$\text{REVERSIÓN AJUSTE (85,70\% de 4.254.237,52)} = 3.645.881,55 \text{ euros}$$

· Por su parte, en el acuerdo de liquidación **A23 - ...3** además de incluirse los anteriores ajustes realizados en el acuerdo de liquidación **A23-...4** derivados de la valoración a mercado del terreno permutado, se realizan además los siguientes:

- Ajuste positivo a la base imponible de 2008 de 47.036,17 euros al considerar no deducible la provisión de garantías dotada por la sociedad **ZV SCP** – entidad en la que **X...**, **SL** participa en un porcentaje del 50%- al no quedar probado que esta entidad incurriera en gastos de reparación y revisión por las ventas realizadas en los ejercicios 2006, 2007 y 2008.

- Ajuste positivo a la base imponible de 2008 de 44.030,775 euros al considerar no deducibles en sede de la sociedad **ZV SCP** de las facturas emitidas por **T SL** por no quedar probado que esta entidad prestara servicios de comercialización en relación a los pisos objeto de la permuta inmobiliaria en la que participó **ZV SCP**.

Tercero.

Con fecha 18 de septiembre de 2013 el obligado interpuso solicitud de tasación pericial contradictoria frente a la referida liquidación **A23-...4**.

Como resultado de la valoración practicada por el perito tercero en el seno de dicho procedimiento en fecha 6 de junio de 2014 se anula la anterior liquidación y se dicta una nueva liquidación **A23-...4** de la que resultaba una

deuda a ingresar por importe de 163.123,08 euros, de los que 128.183,43 euros corresponden a la cuota y 34.939,65 euros corresponden a los intereses de demora. Dicha liquidación fue notificada al obligado en fecha 16 de junio de 2014.

El importe de la liquidación correspondiente a cada uno de los ejercicios es el siguiente:

	CUOTA	INTERESES DE DEMORA	TOTAL DEUDA
2007	128.183,43	34.939,65	163.123,08
2008	0,00	0,00	0,00

Cuarto.

Frente a la referida liquidación **A23-...4** se ha interpuesto el día 16 de julio de 2014 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central que es referenciada con el número 00/4476/2014 mediante escrito en el que solicita la puesta de manifiesto del expediente para alegaciones.

Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente notificada en 10 de febrero de 2015, se ha presentado en fecha 2 de junio de 2015 escrito de alegaciones en base a los siguientes argumentos:

- Nulidad del acto impugnado por no incluir los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo, como preceptúa el artículo 102 de la LGT.
- Prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria del ejercicio 2007 y 2008, por superación del límite legal de duración de las actuaciones inspectoras.
- Incorrecta valoración del solar adquirido en permuta en fecha 05-08-2014 situado en la calle ... de
- Incorrecta determinación por la inspección del coste total de la obra y del porcentaje de obra ejecutada a 31-12-2007 que dan lugar a la imputación del resultado de la permuta al ejercicio 2007 en lugar de 2008 como procedía.
- Deducibilidad de la provisión por garantías de ventas dotada por **ZV SCP** en 2008.
- Deducibilidad de las comisiones de ventas facturadas por la entidad **T SL** en 2008.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico – Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Segundo.

La primera alegación hace referencia a la nulidad de la liquidación impugnada por los defectos formales de la misma. Así, según el reclamante es “necesario poner en evidencia la nulidad del acto impugnado por omitir los elementos esenciales del hecho imponible y su atribución al sujeto pasivo, como preceptúa el arto 102 de la LGT, en relación con el artículo 153 de la misma Ley.” Según el interesado esta omisión de elementos esenciales constituye un abuso en la aplicación de la norma en perjuicio de los derechos del reclamante que se ve forzado a acudir al contenido de un acto administrativo anulado para poder ejercer su derecho de defensa.

A estos efectos hay que señalar que en la liquidación resultante de la tasación pericial contradictoria se hace constar lo siguiente:

“NOTIFICACIÓN DE LA VALORACIÓN DEL PERITO TERCERO Y DE LA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA

TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA

OBLIGADO TRIBUTARIO	NOMBRE Y APELLIDOS O DENOMINACIÓN SOCIAL: X..., SL	NIF: ...
	DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIONES: ...	
ACUERDO DE LIQUIDACIÓN:	CONCEPTOS: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	PERIODOS: 2007-2008
	NÚMERO DE REFERENCIA: A23-...4	FECHA DE NOTIFICACIÓN: 06/09/2013
BIEN O DERECHO A VALORAR:	DESCRIPCIÓN: Solar sito en C/..., ...	
	VALORACIÓN ADMINISTRATIVA: 7.254.750,15 euros	REFERENCIA CATASTRAL: ...7...

En el procedimiento de tasación pericial contradictoria promovido por su escrito de fecha 18 de Septiembre de 2013, esta Oficina Técnica ha recibido la hoja de aprecio elaborada por el perito tercero en fecha del 02/04/2014, respecto de los siguientes elementos, y con los valores que se indican a continuación:

Bien o derecho: Solar sito en C/..., ...

Valoración realizada por el perito tercero: 4.337.786,377 €.

Para efectuar la nueva liquidación se utilizará el valor determinado por el perito tercero, teniendo en cuenta que deberá estar comprendido entre el valor declarado por usted y el valor comprobado inicialmente por la Administración tributaria, de acuerdo con el artículo 135.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT).

	VALOR DECLARADO INICIALMENTE	VALOR COMPROBADO ADMINISTRATIVAMENTE	VALOR TERCER PERITO
INMUEBLE	2.954.810,30	7.254.750,15	4.337.786,37

Por lo expuesto, le **COMUNICO**:

PRIMERO: TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE TASACIÓN PERICIAL CONTRADICTORIA:

Conforme a lo dispuesto en el artículo 162.1.a) del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante, RGAT), este procedimiento de tasación pericial contradictoria ha terminado con la entrega a la Administración tributaria de la valoración efectuada por el perito tercero.

SEGUNDO: PROCEDENCIA DE UNA NUEVA LIQUIDACIÓN ADMINISTRATIVA: En cumplimiento de lo prevenido en el apartado 5 del mencionado artículo 162 del RGAT, **ACUERDO:**

A) **ANULAR** la liquidación con número de clave ..., por importe de 757.979,08 €. Conforme al Acuerdo que contiene dicha liquidación, la sociedad civil **ZV**, SCP, participada a partes iguales por **Y...**, **SL** y **X...**, **SL**, dedicada a la promoción inmobiliaria, adquirió para la ejecución de dicha promoción un terreno mediante permuta. A efectos fiscales, dicho terreno objeto de controversia en la presente tasación fue valorado en 2.954.810,30 euros. En 2007 procedió integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados (3.000.512,63 euros a 31/12/2007), conforme al artículo 15 TRLIS. El devengo contable de la renta del terreno viene determinado por la venta de la construcción realizada sobre el terreno, lo que supone la reversión fiscal del artículo 18 TRLIS a medida que se produzca la venta del terreno como parte integrante de una construcción vendida y en la proporción en que se produzca cada ejercicio, lo que supone en 2008 el 85,70% del coste total de la construcción de la obra.

Dicha liquidación presentaba el siguiente detalle:

(...)

B) **DICTAR** una nueva liquidación, de acuerdo con el valor correspondiente, derivado del procedimiento de tasación pericial contradictoria. A estos efectos, cabe mencionar que la sociedad había generado los siguientes importes en concepto de deducciones para evitar la doble imposición interna (artículo 30 TRLIS), que se tendrán en cuenta en la nueva liquidación en el importe correspondiente.

El ajuste sobre la base imponible será el siguiente:

- **AJUSTE en 2007** à (4.337.786,37€ - 3.000.512,63€) = **1.337.273,74 euros (50%=668.636,87)**

- **REVERSIÓN AJUSTE en 2008** à (85,70% de **1.337.273,74**) = 1.146.043,60 euros (50%=573.021,80)

(...)"

No podemos compartir la postura del interesado ya que en el presente caso no se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido. De existir vicio invalidante, que este Tribunal ya adelanta que no considera que concurre, el defecto invocado podría ser un vicio de anulabilidad pero en ningún caso de nulidad. Así dispone el artículo 63 de la Ley 30/92:

"Artículo 63. Anulabilidad

1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.

2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.

3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo."

Este Tribunal entiende que la nueva liquidación se refiere expresamente al acuerdo de liquidación anulado, en el que constan detalladamente expuestos los Antecedentes de Hecho y los Fundamentos de Derecho que sirven de base a la liquidación, acuerdo que fue debidamente notificado al obligado y contra el que el obligado interpuso la solicitud de tasación pericial contradictoria.

Dicho Acuerdo consta asimismo en el expediente y dicho expediente fue consultado por el obligado con carácter previo a la presentación del escrito de alegaciones.

En la medida que el obligado tributario pudo conocer todas las razones en que se basó la Administración para dictar la liquidación, entendemos que el defecto formal denunciado no ha provocado en el obligado tributario una situación de indefensión o merma de su derecho de defensa susceptible de invalidar el acto dictado. Dicha ausencia de indefensión se desprende, también, del contenido de las alegaciones presentadas por el reclamante que denotan el conocimiento por su parte de todos los elementos de los actos dictados, tanto de los procedimentales como de los sustantivos, por lo que corresponde desestimar la pretensión formulada.

Tercero.

A continuación el obligado alega que se ha producido la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el ejercicio 2007 como consecuencia de la inexistencia del periodo de interrupción justificada que se señala en el acuerdo de liquidación de 88 días desde el 04/02/2013 hasta el 03/05/2013, ya que la solicitud de informe de valoración es un trámite ordinario dentro del procedimiento inspector que no altera el desarrollo de las actuaciones ni las paraliza.

En apoyo de dicha alegación cita la resolución de este Tribunal de 11 de abril de 2013 y la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de enero 2014 Rec. Nº 1201/2011.

Pues bien, para dar respuesta a esta cuestión hay que tener en cuenta los preceptos que se transcriben seguidamente:

Artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en el que se regula el plazo de las actuaciones inspectoras:

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley.”

Artículo 104.2 de la LGT, por el que se regulan los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa:

“(…) 2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.”

Artículo 102 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGI) aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, en el que se regula el cómputo de los plazos máximos de resolución:

“2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

(…) 4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse.”

Artículo 103 del RGGI por el que se regulan los periodos de interrupción justificada:

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán periodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses”.

En el presente caso se ha producido el referido supuesto previsto en la letra a) del artículo 103 del RGIT sin que se pueda sostener la alegación del obligado de que no es una interrupción justificada por ser un trámite ordinario del procedimiento.

La Inspección en base al principio de diligencia e impulso del procedimiento desarrolló las actuaciones que podía llevar a cabo mientras estaba pendiente de recibirse el informe de la valoración del terreno que da lugar a la regularización objeto del presente acuerdo impugnado, siendo las actuaciones desarrolladas con el obligado entre el 4-02-2013 y 03-05-2013 relativas a otros aspectos distintos, como los gastos deducidos relacionados con las facturas emitidas por las entidades **JF, T, SL y H, SL**.

Este Tribunal Central se ha pronunciado en otras ocasiones en el sentido de que no toda petición de informe constituye una interrupción justificada de las actuaciones, sino únicamente aquella que ha supuesto un retraso o un entorpecimiento de las actuaciones.

La resolución de este Tribunal de 11 de abril de 2013 (RG 1240/2012) que cita el obligado no es trasladable al presente caso ya que se está refiriendo a un supuesto distinto como es el de un procedimiento específico de comprobación de valores y no a un procedimiento de inspección como el presente. En dicha resolución, (cuyo criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 12/07/2016 Rec. Nº 2447/2013), se razona por este Tribunal en el sentido de que la posibilidad de interrupción del plazo de caducidad por la petición de valoraciones está prevista para aquellos procedimientos en que, además de resultar necesarios o convenientes, esos informes no sean la razón de ser del procedimiento administrativo en cuestión, es decir, no sean el objeto mismo del procedimiento. El procedimiento de comprobación de valores tiene por objeto analizar y valorar los bienes cuya transmisión se sujeta al impuesto, para así practicar la liquidación tributaria que corresponda. Por ello, no cabe entender interrumpido justificadamente el plazo de caducidad de un procedimiento de comprobación de valores por la petición de informes de valoración de los bienes, porque esos informes de valoración son precisamente el objeto del procedimiento. Así al tener estos procedimientos por único objeto la comprobación del valor, se prolongaría automáticamente su duración, convirtiendo en inoperante de facto la institución de la caducidad.

Sin embargo en el presente caso, como se ha dicho, nos encontramos con un procedimiento inspector en el que se regulariza, entre otras cosas, la renta derivada de la valoración por su valor normal de mercado de un solar permutado, por lo que no es trasladable la referida conclusión establecida en relación con el plazo de caducidad de un procedimiento de comprobación de valores.

En el presente caso, es claro que la Inspección no podía dictar la regularización correspondiente al ajuste relacionado con la renta derivada de la valoración a valor normal de mercado del solar permutado en aplicación del artículo 15 del TRLIS sin que antes se le hubiera comunicado dicho valor de mercado a la Inspección por el Gabinete Técnico, por lo que el plazo que media entre la solicitud de la valoración y la fecha en que se recibe la misma por la Inspección si que constituye en el presente caso una interrupción justificada de las actuaciones.

En el presente caso además, se observa que la Inspección una vez que recibe dicha valoración procede a poner fin a las actuaciones y a notificar el trámite de audiencia y la puesta de manifiesto del expediente. Así, el informe de valoración se recibe el 03/05/2013 y la siguiente actuación que realiza la Inspección es la referida notificación del trámite de audiencia en fecha 23/05/2013.

Es claro por tanto que el plazo que media ente el 4-02-2013 y 03-05-2013 no se ha utilizado como un argucia con el fin de alargar improcedentemente el procedimiento, sino que la Inspección una vez que recibe la información del valor de mercado del terreno procede a finalizar las actuaciones.

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado.

Cuarto.

A continuación el obligado alega, en relación con el valor del terreno, que la fecha que se debió tener en cuenta a efectos de su valoración es el 05/08/2004 fecha de la escritura de la permuta y no el 31/12/2007 fecha en que se entiende obtenida la renta correspondiente a la permuta por haber alcanzado el grado de ejecución de la obra superior al 80%.

En relación con dicha cuestión la Inspección manifestaba en el acuerdo de liquidación:

“El sujeto pasivo plantea dos objeciones al valor comprobado por la Administración tributaria:

1ª objeción: el valor adquirido en permuta debe ser determinado a fecha 05/08/2004 (fecha de la escritura de permuta) y no a 31/12/2007.

La Resolución del TEAC de 28/06/2007, citada por el obligado tributario en esta alegación, sostiene el criterio de imputación de la renta aplicado por la inspección en este acuerdo. De hecho, el Tribunal corrige el criterio de devengo seguido en la liquidación impugnada en vía económico-administrativa. En el fundamento de derecho TERCERO, tras recordar el artículo 19.1 del TRLIS, el Tribunal manifiesta:

“(...) A tales efectos, y en el supuesto de la operación de permuta de bienes a cambio de edificaciones futuras, es evidente que desde el punto de vista de la entidad promotora, "la corriente real de bienes", no se produce hasta la conclusión y entrega de tal construcción (en los términos que seguidamente veremos), momento en que se producirá el devengo del correspondiente ingreso para la promotora, y será en dicho momento cuando podrá determinarse realmente el beneficio obtenido por la mencionada operación. (...)”

Tras exponer el criterio mantenido por el mismo Tribunal en Resolución de 25/06/2004, ya reproducido anteriormente en este acuerdo de liquidación, la Resolución de 28/06/2007 continúa diciendo:

“(...) Este criterio es asimismo coincidente con el mantenido por la Dirección General de Tributos en contestaciones a recientes consultas siguiendo el pronunciamiento de este Tribunal antes señalado. Así, en contestaciones vinculantes a consultas de 23-12-04 (V476/2004) y 2-11-05 (V2219/2005) relativas a permuta de terreno por construcción futura, la DGT, fundándose en los arts. 15.3 y 19.1 de la LIS así como en la norma devaluación 18ª de la OM de 28-12-94 (adaptación PGC a empresas inmobiliarias) que determina el devengo de las ventas por tales empresas: momento en el que los inmuebles estén en condiciones de entrega material por estar sustancialmente terminados, concluye (en términos de la contestación V2219/2005) que: "... la integración de la renta determinada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15.3 del TRLIS deberá realizarse en el momento en que los inmuebles estén en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados. En definitiva, cuando el adquirente del terreno tenga los inmuebles construidos en condiciones de entrega material al transmitente de dicho terreno, será el momento de imputación e integración de la renta en la base imponible". (...)”

Por tanto, el asunto es pacífico en relación al momento en que debe integrarse, en la base imponible de la empresa promotora, la renta resultante de la permuta de terreno por edificaciones futuras.

Otra cosa sería analizar en qué momento se integraría la renta que correspondería si el sujeto pasivo fuese quien entrega el terreno. En este caso, el criterio del devengo del artículo 19 del TRLIS, seguido por la Dirección General de Tributos en la consulta V0883- 09 indicada por el obligado tributario en esta alegación, es el de imputarlo a la fecha de la entrega del terreno. Pero no debe confundirse el obligado tributario ya que este sería otro caso. En el presente acuerdo de liquidación el sujeto pasivo es la empresa promotora que recibe el terreno en el año 2004 y que no integra en su base imponible ninguna renta hasta el ejercicio 2007, fecha en que los inmuebles están sustancialmente terminados.

Además, si bien el valor de mercado se refiere al periodo 2007, en el cómputo de la renta se deduce el valor contable de los costes activados hasta 31/12/2007 por la construcción de los elementos entregados en permuta.”

Frente al referido acuerdo de liquidación el obligado alega que si el terreno adquirido en permuta en 2004 se valora a 31/12/2007, resultará que se estará integrando en la base imponible de 2007 la revalorización experimentada entre 2004 y 2007, en la parte atribuible a las unidades de obra no vendidas (existencias finales a 31/12/2007). El reclamante invoca a este respecto la resolución del TEAC de 28 de junio de 2007 (RG 3131/2004, publicada en DOCTRINA (base histórica)) y la consulta de la DGT de 27/04/2009 (CV 0883/2009).

En este caso, este TEAC entiende que, como señala el obligado, la fecha que debe ser tenida en consideración a los efectos de determinar el valor de mercado del terreno recibido por la permuta, es la fecha de formalización de la referida permuta y no la fecha en que se entiende entregado el inmueble terminado, esto es, la fecha del devengo no implica que esa deba ser también la fecha en que se debe valorar a mercado la finca permutada.

Este TEAC ya se ha pronunciado anteriormente en relación a dicha cuestión en la resolución de 12 de julio de 2007 (RG 4075/2005 y 1578/2006, publicada en DOCTRINA (base histórica)) en la que se señala en su Fundamento de Derecho Segundo lo siguiente:

“SEGUNDO. En primer lugar, debemos contemplar el tratamiento contable y fiscal dado a la operación de permuta.

Contablemente, el activo recibido se debe valorar de acuerdo con el valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del bien recibido si éste fuera menor (Resolución de 30-7-1991 del Presidente del ICAC). Es por ello que las operaciones de permuta pueden dar lugar a pérdidas contables, pero no a beneficios. En el caso que nos ocupa, se da la particularidad de que lo que se permuta es una cosa presente (solar) por otra futura (local). Desde el punto de vista del promotor, la Orden de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, regula, en su parte 5ª, norma 13ª, la valoración de terrenos adquiridos a cambio de construcciones futuras.

“Si se pacta la entrega de un terreno a cambio de una construcción a realizar en el futuro, se valorará el terreno recibido de acuerdo con la mejor estimación del coste futuro de la construcción a entregar, con el límite del valor de mercado del terreno.

Si se produjeran minoraciones en el coste estimado de la construcción a entregar en el futuro, se procederá a realizar la correspondiente corrección valorativa del terreno de acuerdo con los nuevos hechos. En caso de producirse incrementos en el coste de la construcción a entregar en el futuro, se corregirá el valor inicial del terreno únicamente en el momento que se contabilice la correspondiente venta de la construcción pactada.”

Fiscalmente, el tratamiento de la operación es distinto, pudiendo resultar rentas positivas a integrar en la base imponible. Así, el artículo 15 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, establece que se valoraran por su valor normal de mercado los bienes adquiridos por permuta, debiendo la entidad integrar en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento adquirido y el valor contable del entregado. La aplicación de este precepto al caso planteado supone la existencia de una renta por la diferencia entre el valor de mercado del terreno recibido y el valor contable (coste) de la construcción a entregar.

Por lo que se refiere a la imputación temporal de la renta, desde el punto de vista del promotor, debemos haber referencia a la doctrina actual de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en resoluciones de 25-6-2004 (RG 1199/2003) o de 17-5-2007 (RG 2720/2005), entre otras. Como señaló este Tribunal, en la citada resolución de 25-6-2004, el apartado del artículo 15.3 de la LIS que ordena que “la integración en la base imponible de las rentas a que se refiere este artículo se efectuará en el periodo impositivo en que se realicen las operaciones de las que se derivan dichas rentas”, debe ponerse en relación con el artículo 19 de la misma ley a efectos de determinar la imputación temporal de tales rentas.

Y de acuerdo con dicho artículo 19.1, “los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.”

Y “la corriente real de bienes” cuando estamos ante una permuta de futura construcción no se produce hasta la conclusión y entrega de tal construcción, momento en que se producirá el devengo del correspondiente ingreso para la promotora.

Continúa la citada resolución de 25-6-04 en términos perfectamente aplicables a este caso: "En el presente caso al tratarse de una operación realizada por una empresa inmobiliaria es de aplicación la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias. En la misma se establece que respecto a las ventas de inmuebles se estará al importe de los contratos, sea cual fuese su fecha, que correspondan inmuebles que estén en condiciones de entrega material durante el ejercicio. (...) Por tanto se atiende a la corriente material de los bienes, es decir a los que estén en condiciones de entrega material, lo cual equivale a que estén sustancialmente terminados. Por ello, en el presente caso la imputación del ingreso derivado de la transmisión de los inmuebles realizada mediante la operación de permuta se produce cuando los mismos están en condiciones de la entrega material, es decir, cuando los inmuebles están sustancialmente terminados, lo que se produce en el año (...). Por ello, la Inspección deberá proceder a efectuar la imputación del ingreso derivado de la permuta de conformidad con lo expuesto, no siendo correcto imputar los ingresos a la fecha de la formalización del contrato de permuta."

En consecuencia, procede en este punto estimar en parte la presente reclamación, debiendo la Inspección trasladar el ajuste positivo que resulta del artículo 15.3 de la LIS, practicado en el ejercicio 2000 (año de la escritura) por importe de 96.959,41 €, al ejercicio 2002, por ser éste el ejercicio en que la construcción del local se encuentra terminada, con la consiguiente reducción de intereses de demora. Lo anterior no afecta:

1. Ni a la reversión de dicho ajuste, a la que se refiere el artículo 18 de la LIS, siendo correcto el ajuste negativo por importe de 77.800,23 practicado en el ejercicio 2002.

2. Tampoco implica que la valoración deba ser referida al ejercicio 2002. Una cosa es que el devengo fiscal de la renta tenga lugar en el ejercicio 2002, y otra bien distinta es que la valoración deba ser efectuada según el estado y condicionantes del terreno en dicho ejercicio; puesto que el bien (terreno) se recibe en el ejercicio 2000, debe estarse a su valor en dicho ejercicio." (negrita por este TEAC en esta resolución).

Anteriormente, la resolución de este TEAC de 25 de junio de 2004 (RG1199/03, publicada en DOCTRINA (base histórica)), se pronunció en el siguiente sentido (la negrita es de este Tribunal):

"El primer aspecto objeto de regularización es el ajuste a valor de mercado de los solares adquiridos en virtud de permuta. Según resulta del expediente se formalizaron los siguientes contratos, en virtud de los cuales se permutaban solares a cambio de la entrega futura de inmuebles: 1) El 25 de marzo de 1999 con D. B y D.^a C por importe de 46.725.000 ptas. (280.822,91 €), 2) El 1 de marzo de 1999 con D. D y D.^a E por importe de 35.000.000 ptas. (210.354,24 €) y 20.820.000 ptas. (125.130,72 €) y, 3) El 10 de marzo de 1999 con D.^a F por importe de 15.220.000 ptas. (91.474,04 €).

La inspección entiende que se trata de operaciones de permuta y por tanto aplicable el artículo 15.3 de la Ley 43/1995 que dispone que las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados.

El reclamante no discute el incremento de base imponible ocasionado como consecuencia de la permuta, sino que lo que cuestiona es el ejercicio en que debe imputarse, pues el reclamante considera que el citado ajuste debe producirse en el ejercicio 2000 que es cuando las viviendas están entregadas y terminadas. En el expediente figuran los documentos de compromiso de venta de viviendas y plazas de garaje suscritos en los que se contienen las siguientes cláusulas: "Con esta fecha se ha formalizado escritura pública de compraventa entre ... (como vendedores) y X, S. L. (como compradora) sobre una finca propiedad de los vendedores sita ...", "Que en la citada escritura de compraventa se establecía, que la entidad compradora debería satisfacer a los vendedores el 15 de abril de 2000 la cantidad de..." y " Que ambas partes comparecientes acuerdan que el citado importe ... se aplique a su vencimiento a la compra de dos viviendas y tres plazas de garaje ...". De ello se desprende que la adquisición del solar se produce en 1999 y la entrega de viviendas no se efectúa hasta el año 2000."

El artículo 15 antes citado también en su apartado 3 dispone: "En los supuestos previstos en las letras e) (los adquiridos por permuta) y f) las entidades integrarán en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor contable de los entregados" añadiéndose que "La integración en la base imponible de las rentas a que se refiere este artículo se efectuará en el periodo impositivo en que se realicen las operaciones de las que se derivan dichas rentas." La norma contenida en el referido artículo 15 es una norma de valoración de determinadas operaciones, debiendo estar a los efectos de determinar la imputación temporal a las normas que sobre tal contiene la propia Ley 43/95. En este sentido, el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre

Sociedades, relativo a la imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos dispone "Los ingresos y los gastos se imputarán al período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Es decir, la norma general establece como criterio de imputación el del devengo asociado a la corriente real de los bienes y servicios que los ingresos y gastos representan. Teniendo en cuenta la coincidencia entre la norma del Impuesto sobre Sociedades y la norma contable en materia de imputación, no deberían producirse diferencias por motivos de imputación."

En el presente caso al tratarse de una operación realizada por una empresa inmobiliaria es de aplicación la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias. En la misma se establece que respecto a las ventas de inmuebles se estará al importe de los contratos, sea cual fuese su fecha que correspondan a inmuebles que estén en condiciones de entrega material durante el ejercicio. Si son ventas de inmuebles en fase de construcción, se entiende que están en condiciones de la entrega material cuando estén sustancialmente terminados, es decir cuando los costes previstos pendientes de terminación de la obra no sean significativos (se ha incorporado el 80 % de los costes de la construcción, sin tener en cuenta el valor del terreno) en relación con el importe de la obra. La norma también indica que en los compromisos relativos a la venta de inmuebles, cuando estos no estén sustancialmente terminados y por tanto no sea posible su contabilización se registrarán en las cuentas 437 ó 457, por el importe anticipado. Por tanto se atiende a la corriente material de los bienes, es decir a los que estén en condiciones de entrega material, lo cual equivale a que estén sustancialmente terminados. Por ello, en el presente caso la imputación del ingreso derivado de la transmisión de los inmuebles realizada mediante la operación de permuta se produce cuando los mismos están en condiciones de la entrega material, es decir, cuando los inmuebles están sustancialmente terminados, lo que se produce en el año 2000. Por ello, la inspección deberá proceder a efectuar la imputación del ingreso derivado de la permuta de conformidad con lo expuesto, no siendo correcto imputar los ingresos a la fecha de la formalización del contrato de permuta. **En todo caso, tal como se indica en el acuerdo impugnado, la imputación a un ejercicio o a otro no altera los componentes de la deuda tributaria liquidada."**

En este caso la Inspección en su regularización comparaba el coste de los inmuebles entregados con el valor de mercado de la finca recibida en permuta a la fecha de formalización de la permuta, entendiendo que el devengo de la renta tenía lugar el año en que se formaliza la escritura, que tuvo lugar el año 1999, frente a lo cual este TEAC motivaba como el devengo de la renta se debe entender que tiene lugar en la fecha en que se entiende que se entregan los inmuebles, que era el año 2000, lo que suponía que la renta debía imputarse al año 2000 y no al 1999, pero sin que ello supusiera que se "alteran los componentes de la deuda liquidada", es decir, que el coste del inmueble entregado se debía comparar igualmente con el valor de mercado de la finca en la fecha que se formalizó la permuta y no en la fecha en que tiene lugar el devengo de la renta.

Debe estimarse por tanto la alegación del obligado, debiendo proceder la Inspección a determinar la renta de la permuta tomando como fecha de referencia a efectos de valorar a mercado la finca permutada la fecha en que se formalizó la permuta, es decir a 05/08/2004 y no el año 2007 como hizo la Inspección, ya que en el año 2007 es el momento que tiene lugar el devengo de la renta, pero no la fecha que debe tomarse como referencia a efectos de valorar a mercado la finca permutada por los motivos señalados.

Procede en consecuencia eliminar el ajuste positivo realizado por la Inspección en 2007 por importe de 1.337.273,74 euros, así como la contrapartida de dicho ajuste positivo, que se corresponde con el ajuste negativo realizado por la Inspección en 2008 por importe de 1.146.043,60 euros en concepto de reversión del ajuste realizado en 2008. En este sentido, resultando incorrecto aquel ajuste positivo de 2007 también lo es su contrapartida en 2008 al obedecer al mismo fundamento.

Por tanto, debe anularse la regularización realizada en los ejercicios 2007 y 2008 debiendo dictarse por la Inspección una nueva liquidación de acuerdo con la valoración de mercado del terreno a la fecha de formalización de la permuta.

Quinto.

A continuación el obligado alega la incorrecta determinación por la Inspección del coste total de la obra y del porcentaje de ejecución a 31-12-2007.

Así alega que no se tienen en cuenta por la Inspección el incremento derivado de los costes indirectos no imputados y costes directos que no se imputaron por errores contables.

En base al informe pericial aportado entiende que el grado de terminación de la obra el 31-12-2007 era del 72,48%. Por consiguiente el año de imputación de la renta derivada de la permuta no sería el ejercicio 2007 sino el ejercicio 2008.

La cuestión que se plantea, en definitiva, es determinar si el obligado tributario debió activar más gastos de los que ya activó en 2008 (hasta 23 de marzo de 2008, fecha del certificado final de obra), y si dicho incremento del coste de producción total reduce el porcentaje de los costes de producción activados a 31 de diciembre de 2007, según lo alegado por el recurrente.

Frente a la referida alegación hay que empezar señalando que la normativa contable aplicable al caso analizado en lo relativo a la activación de los costes de fabricación de existencias esta constituida básicamente por:

- La norma de valoración 10ª del PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre que establece que el coste de producción incluye junto a los costes directos “la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración, o construcción” .

- La Norma de registro y valoración nº 13 incluida en la adaptación del Plan General de Contabilidad a Empresas Inmobiliarias relativa a la valoración de existencias, dado que la promoción fue construida por la propia sociedad **ZV SCP**, – Esta norma se pronuncia en términos sustancialmente idénticos a lo dispuesto en la norma 10ª del Plan General de Contabilidad.

- La Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas en la que se establecen los criterios para la determinación de los costes de producción. De esta norma también se deduce que los costes de producción deben ser imputados al producto hasta que éste se encuentre terminado, no pudiendo ser activados aquellos gastos devengados con posterioridad al periodo de fabricación, elaboración o construcción.

Así pues, los costes de producción deben ser imputados al producto hasta que éste se encuentre terminado, no pudiendo ser activados aquellos gastos devengados con posterioridad al periodo de fabricación, elaboración o construcción. Puesto que la fecha del certificado final de la obra construida sobre el solar permutado fue el 23 de marzo de 2008 hay que considerar esta fecha como límite para activar costes de construcción.

Indicar con carácter previo que no se puede sostener que a efectos de calcular el valor de las existencias producidas se puedan incluir como costes de producción todos los gastos de la empresa como pretende el reclamante con el argumento de que la promoción inmobiliaria de la C/ ... de ... fue el único propósito de la constitución de la entidad **ZV SCP**. Sin negar que todos los gastos contabilizados sean necesarios para la realización de las actividades de la empresa, no existe ninguna norma que permita sostener lo anterior suponiendo lo mismo un abandono injustificado de las normas contables expuestas anteriormente .

El reclamante mantiene que para calcular los costes de la obra realizada se deben de computar más conceptos de los que figuran activados en la contabilidad puesto que la entidad incurrió en errores contables, no activando todos los costes directos anteriores a la finalización de la obra, ni tampoco los costes indirectos anteriores a dicha finalización.

El reclamante indica también que: “Teniendo en cuenta que **ZV** se constituye con el único propósito de realizar la promoción de la C/... de ... todos los costes indirectos deben ser imputados a la promoción que se revisa”.

En relación a los **costes directos** del ejercicio 2008 el reclamante indica que no han sido computados por la Inspección 166.517,18€, correspondiendo 105.508,00 € a los avales exigidos por el Ayuntamiento de ... para garantizar la implantación de pantallas acústicas en la finca siendo que estas pantallas acústicas es un gasto necesario para la construcción, ya que lo exige el ayuntamiento.

Con relación a estos últimos de la información obrante en el expediente se desprende que:

- En la contabilidad aportada por el obligado tributario no consta un apunte contable, por importe del aval de 105.508 euros en un cuenta del grupo 6.

- Sí que constan las comisiones generadas por la concesión del aval, contabilizadas debidamente como gastos financieros.

- A fecha 12/04/2012 el obligado tributario no ha instalado todavía las pantallas protectoras a que se refiere el aval y por tanto, el gasto por su ejecución no se habría aún devengado.

- El contribuyente alega que por dicho concepto dotó en el ejercicio 2008 una provisión. En el acuerdo de liquidación consta que: "De los hechos reflejados en la diligencia nº 3, así como de la cuenta contable utilizada para dotar la provisión (4999 "provisión para otras operaciones comerciales"), se deduce que la provisión fue dotada por el concepto "garantías de reparación y revisión" de las unidades vendidas en el ejercicio 2008. El importe de 94.072,34 euros surge de aplicar exactamente un 2% sobre el coste directo de las unidades vendidas. No tiene ninguna relación con el coste estimado a 31/12/2008 para la instalación de las pantallas protectoras, y que ascendía a 100.484 euros. Si la finalidad de la provisión hubiese sido dicha instalación, no existe razón que justifique el no haberla dotado por el importe estimado, en vez del 2% del coste directo de las unidades vendidas.

Entendemos que este gasto, en la medida en que no se prueba que fuera efectivamente contabilizado, no puede considerarse un gasto activable como un mayor coste incurrido con anterioridad a la fecha de la finalización de la obra.

Del listado del resto de **gastos directos** del ejercicio 2008 que figura en las pagina 8 del informe pericial aportado se constata que la fecha de su contabilización fue en todos los supuestos posterior a marzo de 2008, y por consiguiente responden a gastos posteriores a la finalización de la obra no siendo activables de acuerdo con las normas expuestas.

- En relación a los **coste indirectos** del ejercicio 2008 no activados - por un importe de 456.629,03€- el reclamante indica que corresponden a servicios generales de gestión, a seguros pagados por las viviendas y a honorarios de registro y notarios.

Con relación a los mismos en el acuerdo de liquidación se hace constar que: *"El obligado tributario no ha manifestado las razones por las que dichos gastos no fueron activados anteriormente y el porqué procedería hacerlo ahora. En todo caso, la cuenta 3300130180 " % gastos generales y de gestión" del balance se incrementa de 126.710,83 euros a 31/12/2007 hasta 160.307,41 euros a 31/12/2008. El obligado tributario no ha identificado de forma específica a qué gastos se refiere, condición necesaria si se pretende activar gastos indirectos adicionales, para evitar duplicidades".*

En relación con estos gastos indicar que del detalle de los mismos que figura en las paginas 9 y 10 del informe pericial aportado se constata que la fecha de su contabilización fue en todos los supuestos – salvo la primera factura por importe de 806,00 euros que figura con fecha de 31/03/2008 - posterior a marzo de 2008, y por consiguiente responden a gastos posteriores a la finalización de la obra no siendo activables de acuerdo con las normas expuestas.

Sobre la procedencia de activar los **gastos financieros** adicionales el reclamante mantiene que aunque los gastos financieros hayan sido contabilizados como gasto, resulta indudable que deben ser imputados como costes de producción de la obra ejecutada.

En relación a los gastos financieros del ejercicio 2008 no activados por importe de 220.248,56 euros, se pueden realizar idénticas consideraciones a las anteriores. Del detalle de los mismos que figura en las paginas 10 y 11 del informe pericial aportado se constata que la fecha de su contabilización fue en todos los supuestos posterior a marzo de 2008, y por consiguiente responden a gastos posteriores a la finalización de la construcción no siendo activables puesto que no cumplen con las exigencias contables . De acuerdo con la resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 las gastos financieros relacionados con la producción de existencias son activables "siempre que dichos gastos financieros se hayan devengado antes de que las existencias estén en condiciones de ser destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas".

Entendemos que el reclamante no acredita suficientemente que estos gastos financieros se hayan devengado antes de que las existencias estuvieran destinadas al consumo final o a su utilización por otras empresas. De las pruebas aportadas lo que se deduce es que todos los gastos financieros no activados corresponde a periodos posteriores a la finalización de la obra en marzo de 2008.

Consideraciones análogas a las anteriores son aplicable a todos los gastos devengados en los ejercicios 2009 a 2012 por ser todos ellos posteriores a la finalización de las obras. De acuerdo con lo expuesto entendemos que procede desestimar las alegaciones presentadas.

Sexto.

En cuanto a las alegaciones relativas a la admisión como gasto de la provisión por garantías de ventas dotada en 2008, y las comisiones de venta facturadas por la entidad **T SL** en el mismo ejercicio, hay que señalar que dichas cuestiones, tal y como se ha expuesto en los Antecedentes de Hechos, fueron objeto de regularización en el acuerdo de liquidación **A23 – ...3**, no en el **A23- ...4** que es el que es objeto de impugnación en la presente reclamación por lo que no procede entrar a valorar dichas alegaciones.

Por todo ello,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la presente reclamación,

ACUERDA:

ESTIMARLA PARCIALMENTE, anulando las liquidaciones de 2007 y 2008 debiendo ser sustituidas por otras nuevas en los términos del Fundamento de Derecho CUARTO de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.