

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069798

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 10.^a

R.G. 1987/2016

SUMARIO:

Base imponible. Comprobación de valores. La comprobación de valores fuera del ITP y AJD y del ISD. Obligación de la Administración de informar al sujeto pasivo del derecho a promover la tasación pericial contradictoria en el IS. En primer lugar, era doctrina del Tribunal Central que la tasación pericial contradictoria (TPC) se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad y, que al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el art. 135.1 de la Ley 58/2003 (LGT). Se sostenía asimismo que, en caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla, procedía retrotraer las actuaciones, a fin de que se practicase una nueva notificación de la liquidación en la que se indicase tal derecho. Ahora bien, el Tribunal ha matizado esta doctrina en resoluciones posteriores -Resolución TEAC, de 13 de enero de 2016, RG 5570/2013 (NFJ061542)-, en el sentido de que, si bien ciertamente la TPC es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha TPC. Sin perjuicio de ello, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

Dicho esto, en el presente caso, el TEAC considera adecuadamente advertida a la interesada de su derecho de promover la TPC. No es preciso que esta advertencia se dé a la interesada en el acuerdo de liquidación y parece en este caso, especialmente adecuado haberla proporcionado en el mismo acto en que se le da cumplida y extensa información de los dictámenes de Valoración del Gabinete Técnico, así como de su incidencia en la base imponible de la obligada tributaria. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 57 y 135.

Ley 230/1963 (LGT), art. 52.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, promovida por la entidad, **XA, S.A.** (NIF ...), y en su nombre y representación por Don **Lx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de 4 de diciembre de 2015, reclamación nº 33/3713/2012, interpuesta frente al Acuerdo de liquidación dictado el 23 de octubre de 2012 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Asturias, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Con fecha 28 de marzo de 2012 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en Asturias inició actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria de la reclamante, de carácter parcial, limitado a la comprobación del deterioro de existencias declarado en el Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2010.

Como consecuencia de dichas actuaciones, con fecha 23 de octubre de 2012, la Dependencia Regional de Inspección dicta acuerdo de liquidación por el IS con una deuda tributaria total de 182.376,54 €.

El único motivo de regularización se refiere al deterioro de inmuebles contabilizado por la sociedad y considerado gasto deducible por esta. Como consecuencia del informe de valoración realizada por el Gabinete Técnico de la Agencia Tributaria, en aplicación del artículo 57.1.e), se determina un exceso de deterioro, que se considera fiscalmente no deducible, por lo que se incrementa la base imponible declarada.

Segundo:

Disconforme con el Acuerdo de liquidación la interesada interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, manifestando en el escrito de interposición que se reserva su derecho a promover tasación pericial contradictoria

Puesto de manifiesto el expediente la interesada, además de una serie de cuestiones de fondo, adujo que no se le había informado de la posibilidad de promover tasación pericial contradictoria, por lo que el acuerdo de liquidación incurría en defecto de forma causante de indefensión y procedía su anulación.

El Tribunal Regional, en sesión celebrada el 4 de diciembre de 2015, acordó desestimar la reclamación formulada, confirmando el acuerdo impugnado. Dicha resolución se notifica a la entidad interesada el 4 de enero de 2016.

Interpuesto el 12/01/2016 contra dicha resolución recurso de anulación, alegando incongruencia manifiesta, al no aludirse a la cuestión de la tasación pericial contradictoria, el TEAR en resolución de 29 de enero de 2016, notificada el 3 de febrero siguiente, desestimó el recurso de anulación, considerando que no concurría la incongruencia aducida, toda vez que se daba respuesta a la pretensión actora en el Fundamento de Derecho VIII de su resolución.

Tercero:

Con fecha de 29-02-2016, la interesada interpuso recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, reiterando, en síntesis, el defecto de notificación de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria (en adelante, "tpc"). Y, en cuanto al fondo, en síntesis, que la liquidación se basa en los excesos de deterioro considerados a partir de la valoración de las fincas por el perito pero que esa valoración en algunos casos curiosamente determina que no solo hay deterioro sino incremento de valor, y la Inspección los suma algebraicamente, pero el Inspector no puede, sin iniciativa del sujeto pasivo, obtener base imponible de la revalorización de activos.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurre en el presente expediente el requisito de competencia de este Tribunal Central, por razón de la materia y de la cuantía del acto impugnado, para conocer en segunda instancia de la presente reclamación económico-administrativa, habiéndose interpuesto en forma y plazo hábil, por persona con capacidad y legitimación suficientes, siendo la cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central la Procedencia de la regularización en relación con la provisión dotada por depreciación de existencias.

Segundo:

Con carácter previo al fondo del asunto, la reclamante aduce el motivo de nulidad de la liquidación por el defecto de notificación de su derecho a promover la tasación pericial contradictoria (en adelante, "TPC").

Expone que su caso es prácticamente igual al contemplado en la resolución de este TEAC de 15 de marzo de 2012, en la que se analiza un caso de un obligado tributaria que solicita la reserva de la TPC. La única diferencia es que en su caso hay una diligencia en que el actuario le informa de que puede promover la TPC.

El artículo 135.1 de la Ley 58/2003, LGT, dispone:

“Los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria, en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 de esta ley, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada de acuerdo con los valores comprobados administrativamente o, cuando la normativa tributaria así lo prevea, contra el acto de comprobación de valores debidamente notificado.

En los casos en que la normativa propia del tributo así lo prevea, el interesado podrá reservarse el derecho a promover la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de los datos y motivos tenidos en cuenta para elevar los valores declarados y denuncie dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa. En este caso, el plazo a que se refiere el párrafo anterior se contará desde la fecha de firmeza en vía administrativa del acuerdo que resuelva el recurso o la reclamación interpuesta.

La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria, o la reserva del derecho a promoverla a que se refiere el párrafo anterior, determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma”.

Alega la reclamante que la alusión al artículo 135 de la LGT está contenida en una diligencia y no en la liquidación; que en la liquidación no se menciona ese derecho; que no se cita el órgano y plazo ante quien ha de interponerse, ni la imposibilidad de reservarse el derecho

En relación con la obligación por parte de la Inspección de informar al sujeto pasivo de la posibilidad de promoverla (así como órgano y plazo) frente a la liquidación derivada de la valoración administrativa realizada, este Tribunal ha venido sosteniendo en numerosas resoluciones, no solo en la de 15-03-2012 (RG 5002/10), que cita la reclamante, sino también de 17-02-2010 () y 30-06-2011(RG 2749/11), entre otras, que la TPC es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad. Por ello, ha de comunicarse al obligado tributario el derecho que le asiste a promoverla, de acuerdo con el art 135 de la LGT. Consecuentemente se considera que la falta de notificación del derecho a promover la TPC priva al interesado de la posibilidad de rebatir los valores comprobados por la Administración tributaria, ocasionándole indefensión, puesto que el enjuiciamiento de los criterios técnicos que han servido de base a las valoraciones controvertidas está vedado a los órganos competentes para conocer los recursos y las reclamaciones en vía administrativa.

Y sin que se pueda oponer a lo anterior que la TPC no es un medio de impugnación, dado que la solicitud de TPC suspende el plazo de interposición de los recursos que quepan interponer frente a la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados administrativamente, pues si bien la presentación por el interesado de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los impuestos en los que tal reserva se prevé) suspende la ejecución de la liquidación dictada teniendo en cuenta los valores comprobados, de ahí no cabe concluir que la TPC no sea un medio de impugnación. Por el contrario, la TPC es un procedimiento contradictorio que actualmente se configura como la única vía administrativa que permite rebatir o combatir una actuación administrativa de índole pericial, por lo que ha de calificarse como un "medio de impugnación" que se ejerce a través de un procedimiento específico. Es más, el hecho de que la presentación de una solicitud de TPC (o la reserva del derecho a promoverla en los supuestos en que tal reserva se prevé) "suspenda" la ejecución de la liquidación que tenga en cuenta los valores comprobados no viene sino a confirmar su naturaleza jurídica impugnatoria, ya que a resultas de la TPC puede haber lugar a la anulación y sustitución de la liquidación primitiva por otra que se dicte conforme a los nuevos valores fijados en el seno de la referida TPC.

Y así, el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia (Sentencias de 16 de diciembre de 2003; de 30 de abril de 1999; de 19 de diciembre de 2001; de 2 de enero y de 4, 5, 22 y 28 de marzo de 2002; y de 18 de enero de 2003, entre otras) viene a confirmar la naturaleza impugnatoria del procedimiento de TPC, pues señala que no todos los actos de comprobación de valores son susceptibles de ser "impugnados" de manera previa e independiente al acto de liquidación, sino solo aquellos respecto de los que exista una "previsión legal de esa impugnación, como ocurre en el supuesto contemplado en el artículo 52.2 Ley 230/1963, General Tributaria, a propósito de la tasación pericial contradictoria", en que se reconoce el derecho a promoverla, "aparte de", en todo caso, a los sujetos pasivos en corrección de los demás procedimientos de comprobación fiscal dentro del plazo de la primera reclamación que proceda contra la liquidación.

Así pues, en síntesis, era doctrina de este Tribunal Central:

- Que la tasación pericial contradictoria se configura como un medio de impugnar los valores comprobados administrativamente en los casos en que se prevea esta posibilidad.

- Y que al ser un medio de impugnación, ha de comunicarse al obligado tributario, a través de la correspondiente notificación, el derecho que le asiste a promoverla, así como el órgano y plazo en el que puede ejercitarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 135.1 de la LGT.

Se sostenía asimismo que, en caso de falta de notificación al interesado de su derecho a promoverla, procedía retrotraer las actuaciones, a fin de que se practicase una nueva notificación de la liquidación en la que se indicase tal derecho.

Ahora bien, este TEAC ha matizado esta doctrina en resoluciones posteriores, de 13/01/2016 (RG. 5570/2013), en el sentido de que, si bien ciertamente la TPC es un medio de impugnación, no constituye en puridad un recurso, por lo que no cabe calificar como defectuosa la notificación de la liquidación en que concluyó el procedimiento inspector en cuyo seno fueron comprobados administrativamente determinados valores, sin que en ningún momento se advirtiese al obligado tributario de su derecho a instar dicha tasación pericial contradictoria.

En este sentido ha de citarse la sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de mayo de 2014 (recurso de casación 5690/2011), que en el Fundamento de Derecho Tercero, 5), expone:

“Por lo demás, ese procedimiento de tasación pericial contradictoria, que puede promover el sujeto pasivo con arreglo al artículo 52.2 de la Ley General Tributaria de 1963, no es un medio de impugnación del que deba informársele al tiempo de notificarle la liquidación tributaria, en los términos del artículo 124.1.b) de la misma Ley, de modo que si no cuenta el traslado con esa información carece de eficacia el acto notificado. En cualquier caso, el defecto, en el hipotético caso de que se admitiera su existencia, afectaría a la eficacia de la liquidación, nunca a su validez, y esa eficacia habría “renacido” con la interposición de los correspondientes recursos frente a la liquidación (artículo 125 de la repetida Ley) en los que “Cuatro Caminos” ha podido promover la práctica de prueba pericial –como efectivamente lo hizo- para acreditar que el valor de la operación es otro distinto del fijado por la Inspección.”

Sin perjuicio de ello, como este TEAC ha manifestado también en diversas resoluciones, en el caso de que el órgano revisor advierta que tal comunicación al interesado no se ha producido y el mismo no hubiera instado dicho procedimiento de tasación, ha de ordenar que se proceda a dicha comunicación, sin entrar en el análisis de las cuestiones de fondo planteadas.

Pues bien en el presente caso se observa que en el expediente obra Diligencia nº 7, de 10 de octubre de 2012, en la que, en la comprobación seguida conforme al artículo 57.1 de la LGT 58/2003, se hace entrega a la obligada tributaria, como anexo a la misma de los 19 dictámenes emitidos por el Gabinete Técnico de Valoraciones de la AEAT, así como hoja excel recapitulativa de los valores declarados y tasados por esa Delegación así como columna (última por la derecha) con la repercusión en la base imponible declarada de las diferencias de valor comprobadas.

Asimismo se da a la obligada tributaria plazo para alegaciones.

E igualmente se le informa en la misma que, *“de acuerdo con lo regulado en el artículo 135.1 de la Ley 58/2003, la empresa puede promover la tasación pericial contradictoria dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación que se efectúe”*.

Conforme a la reciente doctrina que se acaba de mencionar de este TEAC, en el presente caso, este órgano revisor considera adecuadamente advertida a la interesada de su derecho de promover la TPC. No es preciso que esta advertencia se dé a la interesada en el Acuerdo de liquidación y parece en el presente caso, especialmente adecuado haberla proporcionado en el mismo acto en que se le da cumplida y extensa información de los dictámenes de Valoración del Gabinete Técnico, así como de su incidencia en la base imponible de la obligada tributaria.

No se aprecia, pues, indefensión alguna en la reclamante; y en cuanto a los plazos y órgano ante quien promover la TPC, se dice expresamente, como dispone la norma que se cita, que lo es dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación que se efectúe. Dado que, posteriormente, en la notificación del acuerdo de liquidación se informa expresamente de ese primer recurso o reclamación que procede contra la liquidación, con mención de plazos, órgano y todas las menciones que la normativa exige, que es cuando puede promover la TPC, como se le había informado en la diligencia nº 7, es evidente que la reclamante ha dispuesto de toda la información precisa para el ejercicio de su derecho.

Por lo cual se desestima esta primera pretensión.

Tercero:

La segunda cuestión es la relativa a la regularización impugnada, que se ha limitado a la modificación del importe declarado por la reclamante como gasto en la casilla nº 264, "Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos" de la autoliquidación (modelo 200) del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2010, por importe de 7.878.264,78 €.

El artículo 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), dispone lo siguiente:

"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios:

- a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale.*
- b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal.*

Dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario.

- c) Precios medios en el mercado.*
- d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros.*
- e) Dictamen de peritos de la Administración.*
- f) Valor asignado a los bienes en las pólizas de contratos de seguros.*
- g) Valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto en la legislación hipotecaria.*
- h) Precio o valor declarado correspondiente a otras transmisiones del mismo bien, teniendo en cuenta las circunstancias de éstas, realizadas dentro del plazo que reglamentariamente se establezca.*
- i) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo.*

2. La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

3. Las normas de cada tributo regularán la aplicación de los medios de comprobación señalados en el apartado 1 de este artículo.

4. La comprobación de valores deberá ser realizada por la Administración tributaria a través del procedimiento previsto en los artículos 134 y 135 de esta Ley, cuando dicha comprobación sea el único objeto del procedimiento, o cuando se sustancie en el curso de otro procedimiento de los regulados en el título III, como una actuación concreta del mismo, y en todo caso será aplicable lo dispuesto en dichos artículos salvo el apartado 1 del artículo 134 de esta Ley."

En el presente caso, la inspección ha seguido el procedimiento previsto en el artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003.

La Inspección ha seguido por lo demás el procedimiento de cálculo del obligado, es decir, comparar el valor contable que le fue facilitado por la obligada tributaria con el valor peritado, en este caso, por el Gabinete Técnico y Valoraciones de la AEAT, que emitió, merced a la pertinente solicitud, informe pericial sobre el valor de mercado de dichos solares a 31-12-2010, toda vez que la inspección no consideraba correcto el valor del perito contratado por la empresa.

Dice a este respecto el Acuerdo impugnado, tras reproducir el cuadro del cálculo del deterioro contabilizado por la entidad, con los valores de tasación de la empresa, que :

“Como puede comprobarse el importe de 7.878.264,78 €, de deterioro contabilizado en la cuenta 6931000000 “Pérdidas por deterioro de existencias” es el resultado de la diferencia entre 28.367.302,24 € y 20.489.037,46, siendo unos y otros el sumatorio de todos los valores detallados. Los valores incluidos en la columna “Valor tasación empresa” son los que derivan de la operación de extrapolación a la superficie correspondiente al ámbito urbanístico en el que se ubican las distintas parcelas, de la tasación €/m² realizada por perito contratado por la empresa y cuyas Dicha información, con independencia de que ahora la empresa pueda o no estar de acuerdo con su bondad, se ha copiado de la aportada por la empresa en las actuaciones seguidas; ver a este respecto los cuadros anexos a la Diligencia nº 1 de 12/4/2012 aportados por la empresa y, en particular los importes consignados en la columna VALOR CONTABLE o el anexo a la Diligencia nº 2 de 19/4/2012, con los mismos valores.

(...)

Pues bien, por esta Inspección se ha solicitado del Gabinete Técnico de la Delegación Especial de la AEAT la realización de las valoraciones a 31/12/2010 de los inmuebles que han sido objeto de deterioro por parte del obligado tributario; valoraciones que se incorporan al expediente y cuya copia ha sido entregada al obligado con fecha 10/09/2012 en el momento de puesta de manifiesto de expediente.

De los informes realizados resultan las siguientes valoraciones:

Nº CUENTA CONTABLE	DENOMINACIÓN FINCA	VALOR GABINETE TÉCNICO AEAT
3910000024	Finca a... 15,350m ² -	2.916.500,00
3910000025	Finca b...	286.520,00
3910000027	Finca c...	3.552.240,00
3910000028	Finca d...	1.088.890,00
3910000030	Finca e... 511m ²	97.090,00
3910000049	Finca f...	4.848.800,00
3910000054	Finca g...	851.770,00
3910000057	Finca h...	33.965,00
3910000061	Finca i...	104.690,00
3910000075	Finca j...	30.970,00
3910000004	Finca k...	433.597,00
3910000042	Finca l...	1.070.695,00
3910000074	Finca m...	1.610.711,14
3910000052	Finca n...	3.057.495,00
3910000029	Finca o...	1.099.508,00
3910000036	Finca p...	667.616,00
3910000038	Finca q...	166.532,00
3910000046	Finca r...	365.118,00
3910000020	Finca s...	369.605,00
910000067	Finca t...	146.380,24
3910000031	Finca u...	435.550,00
		23.234.242,38

A continuación en el Acuerdo de liquidación se llevan a cabo unas correcciones, asumiendo algunas de las alegaciones hechas por la entidad, en relación con determinados gastos[1], así como respecto a no tomar en consideración los valores del Gabinete Técnico respecto de las fincas en que la diferencia de valoración no excediese de 120.000 € en valores absolutos ni del 10% calculado sobre el aportado por la empresa en términos relativos[2].

De ello resulta el cuadro integrador reflejado en la página 16 del mismo Acuerdo. Del mismo se desprende que el importe del deterioro contabilizado por la entidad, de 7.878.264,78, es el resultado de contraponer al valor

contable el sumatorio del valor atribuido por la entidad a cada una de las fincas especificadas, de 28.367.302,24. El sumatorio que resultaba de las tasaciones asimismo individualizadas del Gabinete Técnico ascendía a 23.234.242,38. Y el sumatorio resultante tras las referidas correcciones asciende a 23.030.598,35, por lo que el importe del deterioro que resulta del Acuerdo, por diferencia entre el valor contable y la valoración corregida –mas favorable al contribuyente- asciende a 5.336.703,89 €. A su vez esa diferencia se aumenta[3] (y, por ende, el deterioro computable) en los “costes mayor valor contable”, “comisión agencia inmobiliaria” e “IVITNU” (10,5 % del VC), de manera que el importe del deterioro computable que resulta finalmente es de 6.963.550,5, lo que determina una corrección a la base imponible de 914.714,28.

La reclamante reitera en esta instancia su crítica al cálculo efectuado por el Acuerdo impugnado, en el sentido de que en algún supuesto concreto la Inspección ha considerado deducible una cantidad superior al gasto contabilizado. Esta alegación ya había sido vertida ante la Inspección si bien formulada de distinta manera. Y ya la Inspección en el Acuerdo impugnado contesta cumplidamente a la misma y explica la operativa, que este TEAC comparte, como a continuación se expone.

En sus alegaciones a la Inspección la obligada tributaria manifestaba[4] que la empresa había valorado la totalidad del suelo incluido en los distintos ámbitos urbanísticos, a partir de tasaciones encargadas a experto independiente sobre una muestra de cada sector. Según ello, la empresa entendía que todas las fincas agrupadas en un mismo ámbito de actuación tenían el mismo valor por metro cuadrado; es decir, se trataba de productos homogéneos. De esta forma –continuaba exponiendo la entidad- lo que tenía la sociedad en su activo era una determinada superficie de cada sector urbanizable, con independencia de que registral o catastralmente pudiese ese total encontrarse dividido en dos o mas fincas. Así pues, conforme a ese criterio era como la entidad había calculado los deterioros reconocidos en 2010, consignando a continuación la explicación dada en la nota 10.1 de la Memoria [5].

Se aprecia en esta que la corrección valorativa se computa en relación con seis ámbitos o sectores, denominados: **ax...**, **tx...**, **bx...**, **dx...**, **cx...** y **ex...**

Es de resaltar que esta agrupación tiene trascendencia en los cálculos posteriores pues, aunque tanto las valoraciones dadas por el perito de la entidad como las atribuidas por el Gabinete Técnico de la AEAT y el posterior valor corregido en el Acuerdo de liquidación, se hacen finca por finca, el importe del deterioro contabilizado se hace agrupando efectivamente las fincas según los citados ámbitos, como tendremos ocasión de observar mas adelante.

Pues bien, siguiendo con las alegaciones de la entidad ante la Inspección, manifiesta en la Segunda[6] que subsidiariamente, si por alguna razón entendiese la Inspección que las distintas fincas pertenecientes a cada sector urbanizable no debían considerarse productos homogéneos, cabían algunas observaciones a la propuesta de ajuste y, en concreto, señalaba que por lo que se refería al deterioro atribuido al terreno identificado como “Finca o...” en el sector “**cx...**” era de 244.167,55 € por lo que el ajuste propuesto en ningún caso podía ser superior al gasto registrado. Y, añade que, si de todas formas la Inspección entendía que sí se había practicado una revalorización contable de existencias, debería entonces ajustarse como ingreso no computable los 494.469,45 € cargados en la cuenta de pérdida por deterioro de existencias, atribuido a las demás fincas de aquel sector. Por la misma razón aducía que debería tratarse como ingreso no computable el cargo de 4.337,49 € atribuido al sector **ax...**

Como se ha indicado, la Inspección contesta detalladamente en el Acuerdo impugnado a esta alegación, explicando pormenorizadamente la operativa aplicada, que “*ha seguido el mismo procedimiento que la empresa siguió cuando contabilizó.*”

Dice así el Acuerdo:

“Siendo así que no nos hallamos ante bienes intercambiables ya se analice desde un punto de vista estrictamente jurídico –a efectos del Registro de la Propiedad se trata de bienes inmuebles distintos, con sus lindes, características, calificaciones y cargas y gravámenes propias, ya económico –puesto que en su consideración y estado actual como existencias cada parcela no puede ser reemplazada por otra (distinta ubicación física, superficie y características), ni obviamente pueden ser objeto de enajenación separadamente por metros cuadrados-, o bien administrativo –atendiendo al Registro administrativo del Catastro Inmobiliario se trata de fincas catastrales disímiles-

Para este caso se impone pues la consideración de cada parcela o existencia de manera separada e individual, tal y como regula el Plan General de Contabilidad cuando dispone que “...el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado”.

La contabilización seguida por la empresa, contabilizando un deterioro de forma individualizada, y las previsiones del artículo 19.3 de la Ley del Impuesto respecto del principio de inscripción contable de gastos e ingresos, traen consigo la necesidad de efectuar una aplicación integradora de este último a los efectos de soslayar los problemas que origina la contabilización que la empresa ha efectuado en cuatro casos de deterioros negativos que han conducido inexorablemente, según opinión de quien suscribe, a un menor deterioro del real en el ámbito urbanístico respectivo, o los originados por la confirmación, según la pericia del Gabinete Técnico de esta Delegación, de un deterioro superior al existente en contabilidad en un caso.

Esta "aplicación integradora" de la norma no puede ser otra que admitir el gasto en la medida que el conjunto contabilizado lo admita por existir margen para ello, principio que por iguales razones debe seguirse para aquellos otros supuestos de gastos que la empresa no tuvo en cuenta en su momento, cuando calculó y contabilizó el deterioro, y, sin embargo, son ajustados a la norma; diferencia en el valor contable por costes capitalizados y gastos estimados por la realización una futura venta."

Podría sintetizarse lo actuado indicando que la Inspección, manteniendo, como no podía ser de otro modo, el principio de individualización en cuanto a la valoración de cada finca registral, ha tratado de aunar ello con lo que, por una parte, había sido el modo de cómputo de la propia interesada, la cual calculaba un deterioro de forma individualizada para cada finca pero que subsumía después en los seis sectores o ámbitos antes referidos, compensando los importes positivos y negativos y determinando un importe resultante de deterioro por cada sector. Y, por otro, con un cómputo que posibilitase tomar en consideración una serie de gastos en beneficio de la interesada.

Ello se aprecia claramente en el siguiente cuadro, en el que se integra lo computado por la entidad y lo finalmente calculado por la Inspección y que permite apreciar que, globalmente considerados los ajustes que la Inspección hace siguiendo el "modus operandi" de la empresa, el resultado es beneficioso para ésta; de tal manera que de corregirse el cálculo en el modo demandado por la reclamante el resultado sería perjudicial para ella.

Nº CUENTA CONTABLE	DENOMINACIÓN FINCA	IMPORTE DETERIORO CONTABILIZADO	VALOR CONTABLE	VALOR TASACIÓN EMPRESA	VALOR GABINETE TÉCNICO AEAT	VALORACIÓN CORREGIDA
3910000024	Finca a... 15,350m ² -	1.195.623,56	3.946.190,06	2.750.566,50	2.916.500,00	2.916.500,00
3910000025	Finca b...	120.564,75	388.095,42	267.530,67	286.520,00	267.530,67
3910000027	Finca c...	1.435.598,93	4.741.654,43	3.306.055,50	3.552.240,00	3.552.240,00
3910000028	Finca d...	429.615,93	1.462.646,28	1.033.030,35	1.088.890,00	1.033.030,35
3910000030	Finca e... 511m ²	41.702,20	133.268,29	91.566,09	97.090,00	91.566,09
3910000049	Finca f...	731.385,87	5.391.938,58	4.660.552,71	4.848.800,00	4.848.800,00
3910000054	Finca g...	434.322,42	1.246.769,88	812.447,46	851.770,00	812.447,46
3910000057	Finca h...	4.337,49	594.171,00	598.508,49	33.965,00	33.965,00
3910000061	Finca i...	40.522,46	131.939,82	91.417,36	104.690,00	104.690,00
3910000075	Finca j...	14.791,03	43.999,00	29.207,97	30.970,00	29.207,97
		4.439.789,66	18.080.672,7	13.640.883,1	13.811.435,0	13.689.977,5

3910000004	Finca k...	159.976,32	495.826,91	335.850,59	433.597,00	433.597,00
3910000042	Finca l...	266.992,85	1.270.577,28	1.003.584,43	1.070.695,00	1.003.584,43
3910000074	Finca m...	952.625,60	2.197.760,00	1.245.134,40	1.610.711,14	1.610.711,14
		1.379.594,77	3.964.164,19	2.584.569,42	3.115.003,14	3.047.892,57
3910000052	Finca n...	1.218.795,71	2.914.741,36	1.695.945,65	3.057.495,00	3.057.495,00
		1.218.795,71	2.914.741,36	1.695.945,65	3.057.495,00	3.057.495,00
3910000029	Finca o...	738.637,00	1.454.437,00	715.800,00	1.099.508,00	1.099.508,00
3910000036	Finca p...	480.506,69	57.893,31	538.400,00	667.616,00	667.616,00
3910000038	Finca q...	5.397,22	161.352,78	166.750,00	166.532,00	166.750,00
3910000046	Finca r...	8.565,54	341.258,46	349.824,00	365.118,00	349.824,00
		244.167,55	2.014.941,55	1.770.774,00	2.298.774,00	2.283.698,00
3910000020	Finca s...	180.050,81	499.516,98	319.466,17	369.605,00	369.605,00
3910000067	Finca t...	199.795,00	326.318,00	126.523,00	146.380,24	146.380,24
		379.845,81	825.834,98	445.989,17	515.985,24	515.985,24
3910000031	Finca u...	216.071,28	566.947,40	350.876,12	435.550,00	435.550,00
		216.071,28	566.947,40	350.876,12	435.550,00	435.550,00
	tttt	7.878.264,78	28.367.302,2	20.489.037,4	23.234.242,38	23.030.535
Diferencia valor (Valor contable- Valoración corregida)			5.336.703,89	7.878.264,78	Deterioro contabilizado	
Modificaciones:						
Costes mayor valor contable						
			330.597,17			

Gastos de realización estimados			
Comisión Agencia Inmobiliaria	213.721,00		
IIVTNU (10,50% X VC)	1.082.528,4 4		
TOTAL	6.963.550,5 0	914.714,28	CORRECCIÓN BASE IMPONIBLE

En este cuadro puede apreciarse que el sector denominado en la Memoria “**cx...**” está integrado por las fincas registrales Finca **o...**(3910000029), Finca **p...**(3910000036), Finca **q...** (3910000038) y Finca **r...**(3910000046).

Pues bien, en la columna “Importe deterioro contabilizado”, es decir, el computado por la empresa, figura un importe positivo de 738.637,00, para la Finca **o...**(3910000029), un importe negativo, de -480.506,69, para la Finca **p...** (3910000036), un importe negativo, de -5.397,22, para la Finca **q...**(3910000038) y un importe negativo, de -8.565,54, para la Finca **r...**(3910000046). Al final de ese sector, el resultado neto consignado es de 244.167,55, que es el que aparece como importe de “Corrección valorativa por deterioro” que figura en la nota 10.1 de la Memoria de la entidad[7].

Los importes negativos computados por la entidad resultan –según se observa del mismo cuadro en las columnas sucesivas- de que el importe de valor contable es menor que el valor de tasación de la empresa. Así, por ejemplo, en el caso de Finca **p...**(3910000036), el valor contable es de 57.893,31 y el valor de tasación de la empresa, de 538.400.

Lo que la Inspección ha hecho, siguiendo el mismo cómputo de la empresa, ha sido sustituir los valores de tasación empresa, por los valores corregidos respecto al del Valor de Gabinete Técnico: Así, para la Finca **o...**(3910000029), en vez del valor de tasación empresa de 715.800, consigna el de 1.099.508 para la Finca **p...** (3910000036), en vez del valor de tasación empresa de 538.400, consigna el de 667.616. Para la Finca **q...**(3910000038), la valoración corregida toma el valor de tasación empresa de 166.750. Y para la Finca **r...** (3910000046), igualmente la valoración corregida toma el valor de tasación empresa de 349.824.

Como se desprende asimismo del cuadro, la Inspección nada ha modificado respecto de las dos fincas **q...** (3910000038) y **r...**(3910000046), pero sí respecto de las otras dos: En cuanto a **o...**(3910000029), el importe de deterioro que a la Inspección resulta es de 354.929. En cuanto a **p...** (3910000036), en que a la empresa le resultaba un importe negativo, de -480.506,69, a la Inspección le resulta un importe negativo de -609.723; es decir, que hay una diferencia respecto al computado por la entidad de 129.216; en efecto ello supone, siguiendo ese cómputo global por sectores que hace la empresa, que en este caso, se reduce en mayor medida el importe deducido por deterioro.

Ahora bien, se observa que en el sector **ax...**, que es el que integra mayor número de fincas registrales (concretamente las diez primeras que aparecen en el cuadro), sucede lo inverso. Así, respecto de la finca **h...**, en que el valor contable es de 594.171 y el valor tasación de la empresa, de 598.508,49, por lo que el contabilizado por la entidad es un deterioro negativo de -4.337,49, en cambio, la valoración corregida de la Inspección (que coincide aquí con la del Gabinete Técnico AEAT) es de 33.965, es decir, inferior en 564.543 al valor atribuido por la empresa, lo que significa que la Inspección computa un deterioro de 560.206, frente al -4.337,49 de la entidad. Por consiguiente, más favorable a esta, siendo el impacto cuantitativo de este efecto beneficioso notablemente superior al desfavorable que se producía en el caso del sector anteriormente analizado (**cx...**), como consecuencia de ese cómputo integrador.

Ha de añadirse a lo anterior, que ese cómputo integrador –que, repetimos, no es sino el aplicado por la entidad- permitió a la Inspección acceder a la alegación de la entidad de que se tomasen en consideración determinados gastos que, como hemos visto, la Inspección incorpora al final del cuadro transcrito, aumentando el importe del deterioro calculado tras la valoración corregida en los “costes mayor valor contable”, “comisión agencia inmobiliaria” e “IVITNU” (10,5 % del VC), pasando así el importe del deterioro computable de 5.336.703,89 a 6.963.550,5 en claro beneficio de la obligada tributaria.

Advierte acertadamente el Tribunal Regional, ante quien se había hecho asimismo la alegación, que “en el cálculo de ese presunto exceso regularizado que asciende a 411.510,09 € el obligado tributario omite la circunstancia de que, para esas concretas parcelas cuestionadas, ámbito **cx** y ámbito **ex...**, la Inspección ha

considerado tan sólo en concepto de IIVTNU, un gasto deducible adicional de 406.103,22 €, lo que prácticamente anula el exceso pretendido, a falta de computar la parte correspondiente de comisiones de agencias intermediarias o posibles ajustes por costes capitalizados que la Inspección computa en la liquidación de forma agregada.”

Por todo lo expuesto debe desestimarse la alegación relativa a errores en el cómputo del deterioro, como hizo el Tribunal Regional, y confirmar la correcta aplicación de la metodología expuesta en el Acuerdo de liquidación.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el presente recurso de alzada,

ACUERDA:

Desestimarlo, confirmando la resolución recurrida y la liquidación impugnada.

[1] Pagina 15 del Acuerdo.

[2] Pagina 12 del Acuerdo.

[3] Pagina 16 del Acuerdo.

[4] Pagina 2 del escrito de alegaciones a la Inspección, entrado en la Delegación de Gijón el 21/09/2012.

[5] Pagina 3 del referido escrito de alegaciones.

[6] Pagina 8 del referido escrito de alegaciones.

[7] Alegación Primera 5.-, Pagina 3, del escrito de alegaciones de la entidad ante la Inspección. Y Pagina 7 del Acuerdo de liquidación.

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