

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070661

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 19 de abril de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 54/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos de reparaciones y conservación. Valoración de existencias. *Gastos de intermediación.* Los gastos de intermediación satisfechos por una entidad dedicada a la promoción y venta de inmuebles constituyen mayor valor de las existencias y no gasto del ejercicio. Aunque no estén expresamente citadas en la norma de valoración de la Orden de adaptación del PGC, se consideran incluidas en los adicionales y posteriores a la adquisición necesarios para la puesta en utilización o venta. Sin embargo, el tribunal entiende que como la norma no contempla expresamente los gastos de intermediación hay que acudir al concepto de precio de adquisición que comprende todos los gastos inherentes a la adquisición que supongan mayor valor de los elementos adquiridos y en ellos no se encontrarían los gastos de intermediación que no fueran necesarios para la integración del bien en el proceso productivo, por lo que se consideran gastos del ejercicio. *Trabajos de fontanería.* No se trataba de meras obras de sustitución de piezas, sino que estamos ante una mejora del edificio que alarga la vida útil del activo. *Indemnizaciones pagadas a los arrendatarios.* No se recogen de forma expresa en la norma de valoración. Lo decisivo es que sea posible cuantificar los ingresos netos futuros previsibles y que la operación suponga un aumento de la generación futura de ingresos. En este caso la respuesta es afirmativa, por lo que aumentan el valor de las existencias. *Provisión de depreciación de existencias.* Se dota por las reclamaciones sobre la propiedad del inmueble por parte de terceros y por la suspensión de la inscripción en el Registro de propiedad. Sin embargo, en el momento de dotarla no concurrían esas circunstancias, pues las reclamaciones se produjeron después y no se han acreditado las circunstancia que dificultaban la inscripción.

PRECEPTOS:

Orden de 28 de diciembre de 1994 (Adaptación PGC a empresas inmobiliarias), Normas de valoración 2ª y 3ª.

RD 1643/1990 (PGC), Norma de Valoración 2ª.

Resolución ICAC 30 de julio de 1991 (Normas de valoración de inmovilizado material), Normas tercera y cuarta.

Código Civil, art. 1462.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000054 / 2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00169/2016

Demandante: YORDI, S.L.

Procurador: PEDRO MEDINA PÉREZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENAD^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a diecinueve de abril de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 54/2016 , se tramita a instancia de la entidad YORDI, S.L., representada por el Procurador don Pedro Medina Pérez, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de octubre de 2015, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 y 2005; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 1.207770,06 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

La parte indicada interpuso, en fecha 14 de enero de 2016, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó este a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó un exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPlico AL TRIBUNAL que, habiendo presentado este escrito con sus copias, con devolución del expediente administrativo correspondiente al recurso ante esa Sala, del que se hizo entrega a esta parte, tenga por hecha sus excepciones, y por deducida, en tiempo y forma, en la representación en que actúo y tengo acreditada de la entidad mercantil la demanda correspondiente al precitado recurso dando a los autos el trámite oportuno y dictando en su día sentencia, sin necesidad del recibimiento del pleito a prueba, por la que estimando en todas sus partes el presente recurso contencioso administrativo declare no ajustados a derecho la resolución del Tribunal Económico Administración Central de fecha 8 de octubre de 2015."

;

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"que teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

;

Tercero.

No solicitado el recibimiento a prueba del recurso, ni el trámite de Conclusiones quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de fecha 9 de junio de 2016; y, finalmente, mediante providencia de 9 de abril de 2018 se señaló para votación y fallo el día 12 de abril de 2018, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección quién expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Yordi, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de octubre de 2015, estimatoria parcial del recurso de alzada formulado en impugnación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, 28 de noviembre de 2012, por la que se desestiman las reclamaciones (RG NUM000 y RG NUM001) previamente interpuestas contra las resoluciones por las que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT desestima los recursos de reposición anteriormente interpuestos contra sendos acuerdos, liquidatorio y sancionador derivado, dictados en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2004 y 2005.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

Primero. La mercantil YORDI, S.L presenta, dentro del plazo establecido al efecto, las declaraciones-liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2004 y 2005 resultando una solicitudes de devolución de 14.325,57 € y de 12.650,72 € respectivamente.

Segundo. El 11 de enero de 2008 se notifica, en el domicilio fiscal de YORDI, S.L, el acuerdo por el que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT dispone el inicio de procedimiento de inspección, a su cargo, en relación al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 2004 y 2005.

Tras el desarrollo de dichas actuaciones, el 10 de noviembre de 2009 se firma, en Disconformidad, el ACTA A02 - NUM002 en la que se recoge la propuesta de regularización que la Inspección actuaría entendiéndola procedente, sin perjuicio de detallar que, a los efectos del cómputo del plazo de duración de las actuaciones, no se deben computar un total de 627 días por haberse producido una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración, concretamente porque entre el 28 de enero de 2008 y el 16 de octubre de 2009 el obligado tributario no aportó ni exhibió determinada documentación solicitada.

En lo que se refiere a la propuesta de regularización propiamente dicha, la Inspección, una vez realizado un análisis de las operaciones realizadas (las ventas efectuadas y los gastos incurridos) en los ejercicios objeto de la comprobación y, particularmente, estudiando la partida "variación de existencias", considera que deben modificarse los datos declarados por el sujeto pasivo en base a los siguientes motivos;

A) En cuanto al ejercicio 2004

Se considera que las facturas emitidas por las entidades I GARSALVE, S.L y MÚSICO BARBIERI 2002, S.L por el concepto "Comisión de Intermediación compraventa" corresponden a las actuaciones de intermediación que aquéllas realizaron para el sujeto pasivo, en determinadas adquisiciones de inmuebles que forman parte de las existencias de YORDI, S.L a fin del ejercicio - incluso a fin del ejercicio 2005 - por lo que los importes de las facturas (600.000 € y 150.000 € respectivamente) no son gasto corriente del ejercicio sino mayor valor de las existencias;

En cuanto a las indemnizaciones satisfechas en el ejercicio, registradas como gastos, se entiende que algunas de ellas tienen la consideración de gastos adicionales de las existencias hasta su puesta en condiciones de venta, por lo que, igualmente, no pueden considerarse gastos del ejercicio sino mayor valor de las existencias, ascendiendo a un total de .222.378,10 €;

Asimismo, habiéndose acreditado que entre los Importes recogidos en la partida de gasto "ITP y AJD" algunos corresponden al tributo indirecto que recae sobre las adquisiciones de los edificios, se considera que el total de los mismos, fijado en 488.328,92 €, no son gastos del ejercicio sino mayor valor de la correspondiente existencia;

Finalmente, se considera que la dotación a la provisión por depreciación de existencias realizada por YORDI, S.L en el ejercicio 2004 (498.000,00 €) no está justificada pues el valor de mercado al cierre del ejercicio del edificio a que se refiere (situado en la calle c/ DIRECCION000 , NUM012 de Madrid) no es inferior a su precio de adquisición "(...) ya que YORDI S.L. es el propietario del Edificio, que se encuentra pendiente únicamente, de la subsanación de un trámite para proceder a su inscripción registral, trámite que ha de realizarse a instancia de las mismas personas que han vendido sus derechos hereditarios a YORDI S.L. y que además están dispuestos a solventar, pues han iniciado el procedimiento judicial que indica el Registrador de la Propiedad al justificar la suspensión de la inscripción". Procede, por ello, una nueva rectificación de la Base Imponible, con el consiguiente aumento por el importe indicado.

Por todo ello, se entiende que la Base Imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio 2004 debe rectificarse y fijarse en 1.943.997,61 € (el sujeto pasivo la había declarado por -22.168,32 €).

B) En cuanto al ejercicio 2005

En relación a una venta realizada el 9 de diciembre de 2005, registrada por el contribuyente por 184.548,58 €, la Inspección ha constatado, previo requerimiento dirigido al comprador, que el precio real de dicha operación ascendió a 228.385 € por lo que procede aumentar los ingresos, y con ello, la Base Imponible del ejercicio, en 43.836,42 €;

Asimismo, se concluye que los importes correspondientes a las facturas recibidas de Graciela (313.477,53 €) de GESPEIN INMUEBLES S.L (100.000,00 €) y de JOALPA INSTALACIONES Y MANTENIMIENTO S.L (37.939 €) corresponden a gastos adicionales producidos hasta la puesta en condiciones de utilización o venta de determinados inmuebles que siguen formando parte de las existencias del obligado tributario a fin de 2005, por lo que no pueden considerarse gastos del ejercicio sino mayor valor de las correspondientes existencias, por lo que procede aumentar la base Imponible del año 2005 en las cuantías referidas;

En cuanto a las indemnizaciones satisfechas en el ejercicio, registradas como gastos, se entiende que algunas de ellas tienen la consideración de gastos adicionales de las existencias hasta su puesta en condiciones de venta, por lo que, igualmente, no pueden considerarse gastos del ejercicio sino mayor valor de las existencias, ascendiendo a un total de 329.480,78 €;

Asimismo, habiéndose acreditado que entre los importes recogidos en la partida de gasto "ITP y AJD" algunos corresponden al tributo indirecto que recae sobre las adquisiciones de los edificios, se considera que el total de los mismos, fijado en 573.909,90 €, no son gastos del ejercicio sino mayor valor de la correspondiente existencia:

La propuesta recoge que debe tenerse en cuenta los efectos que se producen en 2005 como consecuencia de los ajustes de existencias efectuados para el año 2004 recogidos anteriormente y que corresponden a inmuebles transmitidos en este ejercicio. Así, se indica que procede disminuir la Base Imponible del ejercicio, por dicha consideración, en un total de 461.380,32 €.

Analizando el ingreso declarado por el sujeto pasivo como consecuencia de la Aportación no Dineraria de varios inmuebles a la constitución de REVILO MODERNIZACIÓN DE EDIFICIOS, SL, por un total de 1.945.457,18 €, la Inspección entiende procedente una regularización, considerando que el valor de transmisión de los referidos inmuebles se concreta en 2.380.000 € y que su valor de adquisición había ascendido, en total, a 1.115.686,22 €. En consecuencia, ha de disminuirse la base imponible del año 2005 en la cantidad de 1.945.457,18 € declarado como Ingreso extraordinario y aumentarse en la cantidad de 1.264.313,78 € así calculada;

Con los mismos argumentos que los expuestos para 2004, pues se refiere al mismo edificio (DIRECCION000 de Madrid), se entiende que la dotación a la provisión por depreciación de existencias de 72.500 € efectuada en 2005 tampoco puede considerarse gasto deducible. Del mismo modo, el resto del importe registrado, como dotación a la provisión (hasta el total de 396.500 €) correspondiente a otro edificio (situado en la C/ DIRECCION001 , NUM016 de Madrid), también se excluye como gasto deducible pues la entidad no ha aportado, durante las actuaciones, haber realizado la adquisición del mismo ni haber efectuado pago alguno por el mismo, que, registralmente, tiene otro titular.

Finalmente, se elimina como gasto deducible un importe de 144.242,91 € correspondiente a la indemnización satisfecha a Lourdes pues no se ha justificado que corresponda a nada relacionado con su actividad ni con ninguno de los inmuebles de su propiedad.

Por todo ello, se entiende que la Base Imponible del Impuesto correspondiente al ejercicio 2005 debe rectificarse y fijarse en 798.424,90 € (el sujeto pasivo la había declarado por 0 €), teniendo en cuenta, además, que debe eliminarse la aplicación de Bases Imponibles de ejercicios anteriores efectuada por el sujeto pasivo por 2.522,08 €.

De todo ello, se formula una propuesta de regularización de las que resultan unas cuantías a ingresar de 680.399,16 € para el año 2004 y de 279.448,72 € para el año 2005, sin perjuicio de los intereses de demora que pudiera proceder.

Tercero. Dentro del plazo señalado al efecto, el sujeto pasivo presenta escrito de alegaciones contra el ACTA referida, aludiendo, básicamente, a la deducibilidad de las dotaciones a la provisión por depreciación de existencias y a que se considere que parte de las indemnizaciones satisfechas y contabilizadas como gastos del ejercicio sí tienen tal consideración y no deben computarse como mayor valor de las existencias, para lo que hace distinción entre distintos tipos de indemnización en función de las circunstancias de cada una de ellas. Asimismo, trata de argumentar a favor de tratar también como gastos del ejercicio los importes correspondientes a facturas de proveedores que la Inspección ha considerado como mayor valor de las existencias.

Cuarto. El 12 de abril de 2010, notificado el 15 de abril de 2010, la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección adopta el correspondiente acuerdo liquidatorio por el Impuesto sobre Sociedades de 2004 y 2005 a cargo de YORDI, S.L, desestimando las alegaciones presentadas por el sujeto pasivo y confirmando, como cuantía a ingresar, un total de 1.207.770,06 €, de los que 959.847,88€ correspondían a cuota y 247.922,18 € a intereses de demora.

Recibida la notificación de dicho acuerdo, el obligado tributario interpone, contra el mismo, recurso de reposición ante la propia Dependencia Regional de Inspección el 14 de mayo de 2010, siendo íntegramente desestimado mediante resolución de 31 de mayo de 2010 notificada el 1 de octubre de 2010.

Quinto. Contra dicha resolución desestimatoria y, en definitiva, contra la regularización practicada por la Dependencia Regional de Inspección interpone YORDI, SL reclamación económico - administrativa nº NUM001 ante el Tribunal Regional de Madrid el 15 de octubre de 2010, insistiendo en los argumentos que viene defendiendo ante la Inspección de los Tributos.

Sexto. Paralelamente al referido procedimiento inspector, y apreciando la Inspección de los Tributos indicios de infracción tributaria en la conducta del sujeto pasivo, se procede a incoar el correspondiente expediente sancionador, el cual concluye mediante resolución de 4 de junio de 2010 por la que se determina que YORDI, S.L

ha cometido las infracciones tributarias tipificadas en los artículos 195 y 191 de la Ley General Tributaria, respectivamente, toda vez que dejó de ingresar la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2004 y 2005, obtuvo devoluciones indebidas en ambos ejercicios y declaró improcedentemente en 2004 una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros; por ello, y tras las correspondientes operaciones de cuantificación, se determina una sanción total de 132.608,91 €.

Tras la notificación de la misma, el sujeto pasivo decide promover contra ella recurso de reposición el cual es íntegramente desestimado.

Séptimo. Contra dicha resolución desestimatoria, y, en definitiva, contra el acuerdo de imposición de sanción, YORDI, S.L interpone, ante el Tribunal Regional de Madrid, la correspondiente reclamación económico-administrativa el 15 de octubre de 2010, aludiendo a que no concurre el requisito de culpabilidad en su actuación. Además, en la parte que corresponde a la dotación a la provisión referida al inmueble sito en la DIRECCION001 NUM016 de Madrid, entiende que la sanción es nula de pleno derecho.

Octavo. El 28 de noviembre de 2012, el Tribunal Regional, resuelve, de forma acumulada, ambas reclamaciones acordando su íntegra desestimación y, por tanto, confirmando los acuerdos impugnados.

Noveno. El 17 de enero de 2013, YORDI, S.L promueve, contra dicha Resolución del Tribunal Regional de Madrid, recurso de alzada ante el Tribunal Central, mediante escrito en el que reproduce literalmente las alegaciones vertidas ante el TEAR, en síntesis, las siguientes:

a) Que los gastos de intermediación no pueden considerarse mayor valor de las existencias a las que se refieren dichas operaciones de intermediación, entendiéndose que no se trata de gastos adicionales que deban incorporarse al precio de adquisición de aquéllas. Igualmente, los gastos correspondientes a los trabajos realizados por la empresa JOALPA INSTALACIONES Y MANTENIMIENTO, S.L, correspondientes a trabajos de fontanería y determinados suministros, deben tratarse como gasto corriente pues hacen referencia a simples obras de reforma debido al estado de conservación deficiente del inmueble en que se realizaron que, en ningún caso, supusieron una mejora sustancial en su productividad ni un alargamiento de su vida útil;

b) Insiste en que alguna de las partidas, registradas en la cuenta correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que la Inspección ha tratado como mayor valor de las existencias, deben, sin embargo, considerarse gasto del ejercicio pues "(...) sólo las cantidades abonadas por la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados devengados por la adquisición de los distintos inmuebles se debe integrar como mayor valor de los mismos". Concretamente, refiere que en la relación de importes correspondientes al ITP y AJD abonados en el ejercicio 2004 que el acuerdo ha tratado como mayor valor de las existencias se ha incluido en gasto por ITP y AJD correspondiente a la hipoteca solicitada por la compra de un inmueble (CALLE003 , NUM010), lo cual no puede quedar incluido como parte del valor de adquisición del bien;

c) Reitera que determinadas indemnizaciones satisfechas a arrendatarios de inmuebles que se adquirieron deben tratarse como gastos del ejercicio y no considerarse gastos adicionales de las existencias hasta la puesta en condiciones de utilización o venta. Para defender su argumento, expone que, según el ICAC (Consulta 06-2000, Número 42), "(...) el criterio de activación de las indemnizaciones satisfechas a los arrendatarios reside en la posibilidad de cuantificar de forma detallada los ingresos netos futuros previsibles y que la operación suponga un aumento en la generación de ingresos netos futuros" y concluye que la Inspección no ha tenido en cuenta si se cumplieran ambas circunstancias, pues los inmuebles referidos ya estaban generando recursos. Y alega que la reclamante, al no poder cuantificar de forma detallada los ingresos, consideró correctamente los gastos de indemnizaciones como gastos del ejercicio.

d) En cuanto a las dotaciones a las provisiones por depreciación de las existencias, distingue las referidas al inmueble sito en la DIRECCION000 , NUM012 de Madrid y las referidas al inmueble sito en la DIRECCION001 , NUM016 de Madrid. En relación a las del primero, tras exponer los motivos por los que se dotaron (498.000 € en 2004 y 72.500 € en 2005), entiende suficientemente acreditada la existencia de circunstancias que suponían un menoscabo en su valor de mercado, sin perjuicio de concluir que los argumentos en que se basa la Inspección para rechazar la deducibilidad de tales dotaciones son meras conjeturas. En cuanto a la dotación a la provisión por la depreciación del inmueble situado en la DIRECCION001 , NUM016 de Madrid (324.000 € en 2005), el argumento se refiere a que sí se trataba de un inmueble de su propiedad desde que, el 11 de febrero de 2005, se subrogó en los derechos y obligaciones que correspondían a GRUPO EMPRESARIAL METROPOLITANO, S.L, entre los que se encontraban los que se derivaban del contrato de 21 de junio de 2004, por la que esta entidad adquirió el

inmueble. La no contabilización del inmueble puede dar lugar a, en su caso, una sanción pero no puede hacer concluir que el inmueble no le pertenecía. La dotación a la provisión por depreciación está justificada en base a las dificultades que existían para realizar la inscripción registral del inmueble;

e) En cuanto al acuerdo sancionador, reitera que no puede apreciarse el necesario elemento de culpabilidad en su conducta al haberse deducido las dotaciones a las provisiones por depreciación de los inmuebles ya indicados, al estar, cuanto menos, amparada en una interpretación razonable de la norma tributaria sin que haya existido, en sus declaraciones tributarias, ocultación alguna. Además, recoge que "(...) la Administración Tributaria no motiva la culpabilidad (...) limitándose a señalar que la provisión dotada no es deducible pero no entra a valorar si la interpretación realizada por el obligado tributario con arreglo a esa documentación y a la legislación vigente es razonada y razonable".

f) Particularmente, expone que la sanción impuesta en relación a la no deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación del inmueble situado en la DIRECCION001 . NUM016 de Madrid es nula de pleno derecho porque en, en el relato de hechos sancionables, el acuerdo sancionador nada dice respecto de dicha provisión aunque, en el apartado quinto del acuerdo sancionador, sí la tiene en cuenta para calcular el importe de la sanción.

Décimo. En fecha 8 de octubre de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) dictó resolución en los siguientes términos:

"EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso de alzada promovido por YORDI SL contra Resolución del Tribunal Económico - Administrativo Regional de Madrid. 28 de noviembre de 2012, ACUERDA: Estimarlo parcialmente, anulando la resolución del TEAR objeto de impugnación, así como la sanción y la liquidación tributaria subyacentes, a los efectos de que ambas sean sustituidas por otras en los términos expuestos en los fundamentos de derecho TERCERO, QUINTO y SEXTO de la presente resolución."

;

Contra esta resolución se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Los gastos de intermediación no se pueden considerar mayor valor de las existencias.
- Los trabajos de fontanería y suministro de materiales de la empresa "Joalpa Instalaciones y Mantenimiento, S.L." son gasto corriente.
- Consideración de las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios como gastos del ejercicio.
- La dotación de las provisiones por depreciación de existencias son deducibles.

Tercero.

En el primer motivo del recurso se aduce que los gastos de intermediación no se pueden considerar mayor valor de las existencias.

La parte se refiere a las facturas emitidas por las entidades "Garsalve, S.L.", "Músico Barbieri 2002, S.L." y "Gespain Inmuebles, S.L.". Las dos primeras corresponden al ejercicio 2004 y la tercera al 2005, manifestando que dichos gastos de intermediación son gastos del ejercicio.

Invoca al respecto la Norma de Valoración Segunda, apartado segundo, de 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 y expone que aquellos gastos tienen un carácter excepcional y no son necesarios para que los activos en cuestión se integren en el ciclo productivo de la empresa, por lo que no deben formar parte del precio de adquisición, al no suponer un aumento del valor de las existencias, teniendo un carácter ocasional y voluntario puesto que su representada pudo realizar directamente las gestiones para adquirir los inmuebles directamente de la propiedad.

Critica la resolución del TEAC por falta de motivación que se remite a la norma de valoración 13ª de la citada Orden.

La resolución recurrida después de señalar que la actora reproduce literalmente las alegaciones formuladas ante el TEAR, desestima el motivo en su Fundamento de Derecho Tercero, en los siguientes términos:

"TERCERO.-

;
(...)

Por seguir el orden expuesto por el interesado en su recurso, en cuanto a la consideración por parte de la Inspección (en un criterio confirmado por el Tribunal Regional) como mayor valor de las existencias de determinadas partidas contabilizadas por el sujeto pasivo como gastos del ejercicio (gastos de intermediación, gastos por el ITP y AJD), el acuerdo de liquidación señala al respecto lo siguiente:

;
"El contribuyente alega respecto a los gastos en concepto de intermediación, así como los gastos de ITP y AJD. que deben ser considerados como gastos del ejercicio, puesto que, en ningún caso, suponen mayor valor de los edificios adquiridos o mejoras en los mismos. La Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las empresas inmobiliarias establece en la Norma de Valoración 13ª relativa a Existencias lo siguiente:

;
Valoración .

;
Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

;
2. Precio de adquisición:

;
El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de utilización o venta. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

3. Coste de producción

;
El coste de producción de los bienes construidos o fabricados por la propia empresa se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de construcción o fabricación.

;
Respecto a los gastos de ITP y AJD la propia norma de valoración contempla expresamente la inclusión en el precio de adquisición de las existencias del importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición siempre que dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

;
Con relación a los gastos de intermediación, si bien es cierto que dichos gastos de intermediación no están expresamente citados en la citada norma de valoración, la normativa incluye como gastos a incluir todos aquellos gastos adicionales y posteriores a la adquisición, necesarios hasta su puesta en condiciones de utilización o venta; por lo que, con mayor motivo, se deberán incluir aquellos gastos de intermediación inherentes a la propia adquisición. Que los importes objeto de controversia están íntimamente ligados a la adquisición de las distintas existencias de inmuebles lo corrobora el propio contribuyente en sus alegaciones al vincular cada factura al edificio al que afecta, así como la escritura pública de 1 de abril de 2004 en la que se recoge el contrato de gestión entre Gespain Inmuebles SL y Yordi SL cuyo objeto es encargar a la sociedad Gespain Inmuebles SL las gestiones necesarias para poner a disposición de Yordi SL todas cuantas participaciones sea posible obtener de la finca sita en la DIRECCION000 n° NUM012 ."

; En términos similares se pronuncia el Tribunal Regional, confirmando la regularización inspectora en este punto.

; Frente a ello, alega la recurrente que no todos los gastos adicionales deberían formar parte del precio de adquisición sino únicamente aquellos que estén directamente relacionados con los activos en cuestión "(...) de manera que son necesarios para que el activo en cuestión se integre en el ciclo productivo de la empresa". Por ello, insiste en afirmar que los gastos contabilizados como de intermediación (Factura emitida por GARSALVE, S.L contabilizada en 2004 por importe de 600.000 €; factura emitida por MÚSICO BARBIERI 2002, SL contabilizada en 2004 por importe de 150.000 € y factura emitida por GESPAIN INMUEBLES, S.L contabilizada en 2005 por importe de 100.000 €) si bien si fueron gastos directamente relacionados con la compra de ciertos inmuebles - que tenían la consideración de existencias para la entidad - no cumplían el referido requisito de "necesariedad" "(...) puesto que el hecho de contratar a un agente inmobiliario o intermediario en nada condiciona la capacidad de producción del activo". En definitiva, concluye que "Los gastos de intermediación no suponen un aumento del valor de las existencias, tienen carácter ocasional y voluntario puesto que mi representada pudo realizar directamente las gestiones para adquirir los inmuebles directamente con la propiedad. Sin embargo, los gastos a los que se refiere la norma de valoración segunda del Plan General de Contabilidad de las empresas inmobiliarias están directamente vinculados con los activos, son necesarios y suponen un aumento del valor de dichos activos".

; Ante esta controversia, este Tribunal Central no encuentra razones para admitir las pretensiones del contribuyente y rectificar el criterio del Tribunal Regional pues ha de concluirse que la cantidad satisfecha, en concepto de prestación de servicios, a persona que ha llevado a cabo una labor efectiva de intermediación en la operación de compra del bien (en este caso, unos inmuebles) debe formar parte de su precio de adquisición encontrando pleno acomodo en lo que recoge la Norma de valoración 13. relativa a las Existencias, de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad de las empresas inmobiliarias.

; (...)"

; Ha de partirse para la resolución de esta cuestión que ambas partes están de acuerdo en que la Norma 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, no contempla expresamente los citados gastos.

Por lo tanto, ante ese silencio debe acudir al concepto de precio de adquisición que comprende todos aquellos gastos inherentes a la adquisición que supongan un mayor valor del elemento adquirido.

Y esos gastos, que determinan ese mayor valor del elemento adquirido, se encuentran definidos en la Norma de Valoración Segunda en la citada Orden de 28 de diciembre de 1994, que señala "El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de explotación: Gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares".

En sentido idéntico se pronuncia la Norma de Valoración 2ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, ratióne temporis aplicable.

Y claro, en esa descripción no se incluyen los gastos hoy enjuiciados que a diferencia de aquellos no son necesarios para que el inmovilizado se integre en el proceso productivo de la empresa, vía amortización.

En consecuencia, tal como defiende la actora, esos gastos no pueden considerarse mayor valor de las existencias, pues son gastos del ejercicio, pronunciamiento que conlleva a estimar el motivo.

Cuarto.

En el siguiente, postula la demandante que los trabajos de fontanería y suministro de materiales de la empresa "Joalpa Instalaciones y Mantenimiento, S.L." son gasto corriente y no mayor valor de las existencias.

Cita la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, apartados tercero y cuarto y la Consulta de la D.G.T. de fecha 4 de octubre de 2000.

Considera que estamos ante simples obras de reforma como se constata en el Informe emitido por el arquitecto don Sixto , y su escaso importe en relación con el importe de la finca, el 1,91%.

El TEAC se pronuncia sobre dicha cuestión declarando:

"(...)

Otro argumento que reitera la parte recurrente, estrechamente vinculado con el anterior, es el referido a que el gasto correspondiente a los servicios recibidos de JOALPA INSTALACIONES Y MANTENIMIENTO, S.L en 2005 (37.939 €), al corresponder a la realización de diversos trabajos de fontanería y suministro de materiales en el edificio de la CALLE001 , número NUM007 de Madrid, tampoco pueden tratarse como una partida que incrementa el valor contable de dicho edificio (que era una existencia contable).

Y decimos que se trata de cuestiones estrechamente vinculadas, pues el fundamento en que se apoyan es, sustancialmente, el mismo. Mientras que la inspección y el Tribunal Regional confirman que se trata de una partida que corresponde a "gastos adicionales producidos hasta la puesta en condiciones de utilización o venta del citado inmueble" y, por tanto, que supone un mayor valor de las existencias, el sujeto pasivo defiende que se consideren gastos del ejercicio pues las obras a las que se refieren se realizaron para solventar las deficiencias derivadas del deficiente estado de conservación en que se encontraba el edificio llevando a cabo una reparación, sustitución y acondicionamiento de las instalaciones generales que no supuso "(...) una mejora sustancial en la productividad del inmueble en cuestión, ni un alargamiento de su vida útil.

Nuevamente , el argumento principal se encuentra recogido en la ya referida Norma 13ª del Plan General de Contabilidad adaptado para las Empresas Constructoras y, más concretamente, sobre el alcance que se da a la expresión: gastos adicionales producidos hasta la puesta en condiciones de utilización o venta. En este caso, la parte recurrente alude a que, según un Informe emitido por D. Sixto (Arquitecto Colegiado Número NUM003), las obras realizadas fueron simples obras de reforma las cuales deben tratarse como una mera sustitución de materiales de conducción de agua, gas o electricidad, atendiendo al criterio de la Dirección General de Tributos (Consulta 1691/2000, de 4 de octubre): tendrán la consideración de gastos del ejercicio "(...) en la medida en que afectan a una parte de! inmovilizado en el que la amortización no se realice separadamente, o no puedan identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a los elementos sustituidos". Sin embargo, a juicio de este Tribunal Central, el sujeto pasivo no ha logrado acreditar que las tareas a las que corresponde el gasto referido pagado a JOALPA INSTALACIONES Y MANTENIMIENTO, S.L fueran meras obras de sustitución de piezas o canalizaciones, por lo que debe mantenerse el criterio de la Inspección y entender que se trata de una partida que ha de incrementar el valor de las existencias al corresponder a un gasto adicional que se incurrió antes de que el inmueble estuviera en condiciones de ser vendido.

;"(...)"

La clave en este punto está en determinar si esa factura es incardinable en el concepto de "mejora" del edificio o se trata de una simple "reparación" del mismo, que no supone una mejora sustancial en la productividad del inmueble en cuestión ni un alargamiento de su vida útil.

Pues bien, en este caso a la hora de determinar el tratamiento contable aplicable a los mencionados servicios, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Real Decreto 1643/199, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad ("PGC"), y más concretamente, lo dispuesto en su norma de valoración 3ª en la cual se establecen determinadas normas particulares sobre el inmovilizado material y cuyo apartado f) establece que. "Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario."

Por otro lado, resulta relevante en el caso concreto la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material ("Resolución del ICAC"), en cuyos apartados tercero y cuarto se precisan los conceptos de "ampliación", "mejora", "reparación" y "conservación", a efectos del PGC, estableciendo literalmente:

"TERCERA. AMPLIACIÓN Y MEJORAS DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

1. La "ampliación" consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos en los párrafos anteriores a esta NORMA serán los siguientes: a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación ó mejora, deberán producir: -21- Aumento de su capacidad de producción, -Mejora sustancial en su productividad ó, -Alargamiento de la vida útil estimada del activo (...)

CUARTA. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

1. Se entiende por "reparación" el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La "conservación" tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva (...)"

La actora, ha presentado el informe del arquitecto citado, en el que consta lo siguiente:

"El abajo firmante, Sixto , arquitecto colegiado nº NUM003 domiciliado a efectos de notificaciones en la CALLE000 , NUM004 NUM005 NUM006 , de Madrid, tras realizar visita al inmueble sito en la CALLE001 nº NUM007 de Madrid, certifica que:

1º El edificio, ubicado en la CALLE001 nº NUM007 , Distrito Municipal de Puente de Vallecas, C.P. 28.053, fue construido aproximadamente en el año 1960. Según datos catastrales, se obtiene que aproximadamente el solar tiene una superficie de 350 m2, con una superficie construida de 1.457 m2. El uso predominante es el residencial.

2º Las instalaciones de fontanería, calefacción y gas del edificio en cuestión se encontraban en un estado de conservación deficiente, incumpliendo los requisitos básicos de una edificación en lo referente a la funcionalidad y habitabilidad. En lo que a la fontanería se refiere, se aprecia que la instalación existente, era la original en plomo, tanto en viviendas como en las zonas comunes.

3º Como consecuencia del estado de conservación deficiente de las instalaciones generales anteriormente referidas, se produjo el colapso, a principios del pasado mes de octubre del año 2005, de las instalaciones de fontanería y calefacción, provocando numerosos problemas y daños derivados en las conducciones generales del agua y en acabados adyacentes.

4º Con el ánimo de solventar las deficiencias derivadas de dicha situación, se han realizado obras de reparación, sustitución y acondicionamiento de las instalaciones generales de fontanería, calefacción y gas, así como de renovación de los acabados superficiales afectados. Dichas obras se han llevado a cabo entre los meses de Octubre a Diciembre del año 2005.

Y para que conste a los efectos oportunos expido el presente, en Madrid a 11 de enero de 2006."

Y de los términos del citado informe, la Sala no aprecia que estemos ante meras obras de sustitución de piezas o canalizaciones, sino ante una "mejora" del citado edificio, que contribuirá a un alargamiento de la vida útil del activo, en suma, no nos encontramos ante una simple mejora, lo que conlleva a desestimar el motivo.

Quinto.

En el siguiente la actora considera como gastos del ejercicio las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios.

Expone a la luz de la Consulta del ICAC 6/2000, BOICAC, nº 42, que el criterio de activación de las indemnizaciones satisfechas a los arrendatarios reside en la posibilidad de cuantificar de forma detallada los ingresos netos futuros previsibles y que la operación suponga un aumento en la generación de ingresos netos futuros.

El TEAC expone al respecto lo siguiente:

"(...)

Entiende la parte recurrente que tampoco deberían considerarse como gastos adicionales inherentes a la propia adquisición de los inmuebles y absolutamente necesarios para su puesta en condiciones de utilización o venta los correspondientes a las indemnizaciones abonadas a arrendatarios de dichos inmuebles (importes totales de 222.378,10 € en 2004 y de 329.480,78 € en 2005, al margen de los 313.477,53 € que, también en 2005, corresponden a la factura de Graciela por el concepto Indemnización por renuncia al derecho de arrendamiento del inmueble sito en la CALLE002 nº NUM008 -planta NUM009 NUM006).

Nuevamente , el argumento de YORDI, SL es que la Norma 13ª no recoge de forma expresa que las indemnizaciones abonadas a los arrendatarios se consideren gastos adicionales y, por tanto, deban formar parte del precio de adquisición y que, por tanto, resulta perfectamente aplicable lo que señala el ICAC 06-2000, BOICAC Número 42 al exponer que para que una indemnización satisfecha a un arrendatario se incorpore al valor del activo como mayor valor del mismo es preciso que tal pago suponga un aumento de la rentabilidad futura del mismo. En base a ello, entiende que debe considerarse que, en este caso, los inmuebles adquiridos ya estaban generando recursos por lo que las indemnizaciones a los arrendatarios no incrementaron su rentabilidad futura (o al menos no ha quedado acreditado dicho incremento).

Ante este planteamiento, lo cierto es que este Tribunal Central no puede más que rechazar, otra vez, el argumento del obligado tributario. Ha de entenderse como evidente que las indemnizaciones que se satisfacen a quien ostenta un derecho sobre un bien inmueble que limita, de un modo u otro, la propiedad plena de éste, y que, por dicho pago, queda resuelto, supone, de manera directa, un incremento de las posibilidades de uso del bien por parte de su propietario y, en la misma proporción, un aumento de su potencial rentabilidad futura, ya sea a través de su venta (no es lo mismo vender un inmueble libre de cargas que uno arrendado) o a través de su alquiler (lo cual, en caso de subsistencia de un arrendamiento previo no sería posible).

En definitiva, debe mantenerse el criterio de la Inspección sobre la consideración de las indemnizaciones satisfechas a los arrendatarios como mayor valor de los activos a los que correspondían."

Pues bien, en este extremo, la Sala comparte el razonamiento del referido órgano administrativo partiendo de que la extinción de un derecho sobre un bien inmueble, que limita su plena propiedad, supone, un incremento de las posibilidades del mismo por su propietario, así como un aumento de su potencial rentabilidad financiera.

La parte señala también que existen indemnizaciones abonadas a inquilinos, con contratos de arrendamiento no sometido a prórroga forzosa, que ya estaban generando ingresos a valor de mercado, respecto de los que no cabe, por tanto, obtener una rentabilidad futura, pero tal alegación no puede ser admitida al ser evidente que el cese de ese arrendamiento generará mayores posibilidades de utilización en el futuro.

En cambio, para la Sala si son gastos del ejercicio la indemnización abonada a doña Marina , por importe de 2.000 euros, por la resolución del contrato de trabajo que mantenía con la Comunidad de Propietarios de la CALLE003 , nº NUM010 , y que en virtud, de dicha relación laboral hacía uso de la vivienda, así como la indemnización abonada a don Eutimio , con contrato de arrendamiento en la CALLE004 , nº NUM011 por importe de 1.500 euros, como consecuencia de los perjuicios causados en la ejecución de obras en dicho inmueble.

En este punto, el motivo se estima.

Sexto.

En el último del recurso se plantea la deducibilidad de las provisiones por depreciación de existencias, correspondientes a los inmuebles sitos en las calles DIRECCION000 NUM012 y DIRECCION001 , nº NUM013 de Madrid.

Respecto del primero la demanda expone literalmente:

"En el año 2004, mi representada adquirió el 80,20% del edificio situado en la DIRECCION000 número NUM012 de Madrid. El importe de la compra fue CUATROCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL EUROS (498.000,00 EUROS). El resto del edificio fue adquirido en el año 2005 por importe de SETENTA Y TRES MIL EUROS (73.000,00 EUROS). El inmueble se adjudicó a los herederos/legatarios de doña Tania y a la sociedad "GESPEIN INMUEBLES, S L."

Respecto de este edificio, se dotaron sendas provisiones por depreciación en los ejercicios 2004 y 2005 por importe de CUATROCIENTOS NOVENTA Y OCHO MIL EUROS (498.000,00 EUROS) y SETENTA Y DOS MIL QUINIENTOS EUROS (72.500,00 EUROS). Los motivos para dotar estas provisiones fueron los siguientes:

1º.- Al proceder al registro de los derechos de propiedad del inmueble, el Registrador de la Propiedad resolvió no practicar la inscripción solicitada puesto que consideraba que 1/12 parte de la finca perteneciente a un legatario ya fallecido sin descendientes, debe acrecer a la herencia de algunos de los otros herederos. A tal efecto, indica que se debe iniciar un juicio de división judicial de herencia, corregir una serie de defectos y adjudicar la finca entre los distintos herederos/legatarios en la proporción que también señala. Concluye el Registrador de la Propiedad que los defectos señalados son subsanables y suspende la inscripción y proroga el asiento de presentación durante 60 días. Como consecuencia de la calificación realizada por el Registrador de la Propiedad, mi representada y los herederos/legatarios de doña Tania iniciaron procedimiento judicial para solicitar la división de la herencia y entrega de legados. A tal efecto se aportó en el procedimiento inspector fotocopia de la nota simple informativa del Registro de la Propiedad número 13 de Madrid.

2º.- Además del retraso en la inscripción en el Registro de la Propiedad de los derechos sobre el inmueble de referencia, se instaron varios procedimientos judiciales de expediente de dominio, iniciados por varios de los ocupantes de las viviendas y locales del edificio de la DIRECCION000 número NUM012 de Madrid. Estos procedimientos fueron los siguientes:

i) Juzgado de primera Instancia número 32 de Madrid, Expediente de Dominio NUM014 Promotor: Ricardo . Este había sido instado en el ejercicio 2003 y, por defectos de forma, no prosperó pues solamente tenía un promotor y defendía una operación judicial sobre la totalidad del edificio. Juzgado de primera Instancia número 32 de Madrid. Expediente de Dominio NUM015 , Promotora Covadonga . Este había sido instado en el ejercicio 2004 y. al igual que el, anterior, debido a defectos de forma no prosperó, pues solamente tenía un promotor y defendía una operación jurídica sobre la totalidad del edificio.

ii) Juzgado de primera Instancia número 32 de Madrid, Expediente de Dominio NUM015 Promotora: Covadonga . Este había sido instado en el ejercicio 2004 y, al igual que el anterior, debido a defectos de forma. no prosperó, pues solamente tenía un promotor y defendía una operación jurídica sobre la totalidad del edificio.

iii) Juzgado de Primera instancia nº 32 de Madrid. Expediente 548 /05 .

Promotores: D. Jon , D. Leopoldo , D^a. Diana , D. Maximo , D. Oscar . D³ Eulalia , Da. Guillerma , Da. Leticia , Da Marta , Da Noemi , D. Santiago , D^a. Rosario , Da. Trinidad . Da. Enma , D. Jose Ramón , Da. Amparo y Da. Belen . Este juzgado mediante -auto de fecha 26 de febrero de 2008 reconoce el dominio de los demandantes sobre las viviendas y locales que conforman el edificio sito en la DIRECCION000 . Al mismo tiempo, se solicitó, como medida cautelar, la anotación preventiva de la demanda. En este sentido, el Juzgado de primera Instancia número

86 de Madrid, mediante auto de 2 de noviembre de 2009 , acordó la anotación de la demanda en el Registro de la Propiedad número 13 de Madrid.

; Consta en el expediente administrativo el auto del juzgado de instrucción número 86 de Madrid de fecha 2 de noviembre de 2009 ."

; La actora concluye, que la existencia de terceros que reclaman la propiedad del inmueble adquirido, así como la suspensión de la inscripción del derecho de propiedad sobre aquel inmueble, afecta al valor de mercado de este y justifica la dotación de la provisión efectuada.

El TEAC en su Fundamento de Derecho Cuarto, señala sobre esta provisión y la del inmueble sito en la DIRECCION001 , nº NUM016 :

"CUARTO.- Por otro lado, plantea el obligado tributario la cuestión referida a la deducibilidad de las dotaciones por depreciación de existencias realizadas en los ejercicios objeto de la comprobación.

; Según el acuerdo liquidatorio, no pueden tener tal consideración las siguientes dotaciones efectuadas:

; A) en el ejercicio 2004, 498.000 € correspondiente a un edificio situado en la C/ DIRECCION000 , NUM012 de Madrid;

; B) en el ejercicio 2005, 72.500 € correspondientes al edificio situado en la C/ DIRECCION000 , NUM012 de Madrid y, además, 324.000,00 € correspondientes a un edificio en la C/ DIRECCION001 , NUM016 de Madrid.

; Los argumentos que recoge la Inspección son variados. En cuanto al inmueble de la C/ DIRECCION000 , NUM012 se concluye que no se ha acreditado que se diera el supuesto por el que, legalmente, se permite la dotación de la provisión (que el valor de mercado al cierre del ejercicio (el valor de realización del edificio) sea inferior a su precio de adquisición) y en cuanto al edificio situado en la C/ DIRECCION001 , NUM016 , porque no existe constancia de haber realizado pago alguno por el mismo y porque, a la vista del Catastro, el titular del inmueble era CARNES DEL BIERZO DE LEÓN, S.L.

; Planteada la cuestión ante el TEAR, éste ha concluido en los siguientes términos:

; "Respecto a la dotación del ejercicio 2004, en el caso que nos ocupa y respecto al Edificio de la DIRECCION000 NUM012 de Madrid, tanto la Inspección, como la Oficina Técnica, a pesar de las alegaciones efectuadas por el obligado tributario al respecto, no consideran que se dé el supuesto que permita la dotación de una provisión por depreciación de existencias, pues legalmente, la causa para dotar la provisión y que por ello ésta tenga el carácter de gasto deducible, es que el valor de mercado al cierre del ejercicio (el valor de realización del edificio) sea inferior a su precio de adquisición y, en el caso del edificio de la DIRECCION000 NUM012 , este supuesto no se da ya que en el momento de dotarse la provisión YORDI S.L era el propietario del Edificio, y la inscripción de su titularidad registral se encontraba pendiente únicamente, de la subsanación de un trámite, trámite que debía realizar a instancia de las mismas personas que le vendieron sus derechos hereditarios a YORDI S.L y que además estaban dispuestos a solventar el problema, pues iniciaron el procedimiento judicial que indicaba el Registrador de la Propiedad al justificar la suspensión de la inscripción; por ello, todas estas circunstancias no suponen un cambio en el valor de realización del edificio, puesto que fue adquirido a un precio de mercado de aproximadamente 350 € metro cuadrado, es decir, un precio barato para el año 2004 precisamente porque pesaba sobre el edificio una situación complicada de titularidad.

; El hecho de que con posterioridad al año 2004, aparecieran nuevos propietarios que reivindicaban la titularidad del inmueble y que por vía judicial se autorizara el 2/11/2009 la inscripción en el Registro de la demanda judicial no es motivo para justificar una provisión dotada en 2004, cuando se desconocían estas circunstancias.

Respecto a la dotación del ejercicio 2005, por los mismos argumentos que los anteriormente expuestos, la dotación de 72.500 € realizada para provisionar la cantidad satisfecha en la adquisición del resto del mismo edificio de la DIRECCION000 de Madrid no puede considerarse gasto deducible del ejercicio 2005.

Respecto a la provisión de las señales de compra de las 2/3 partes del Edificio C/ DIRECCION001 NUM016 por importe de 324.000,00 €, tampoco se ha de considerar gasto deducible por los mismos argumentos señalados para el Edificio de la DIRECCION000 y además, respecto a este edificio de la DIRECCION001 n° NUM016 y, a pesar de la documentación aportada por el contribuyente, por lo siguiente:

YORDI S.L. no ha aportado, ni manifestado durante las actuaciones haber realizado adquisición alguna del mismo. Es más, dada la situación contable del contribuyente, ante la falta de aportación de la contabilidad la Inspección, a la hora de regularizar, tuvo en cuenta, entre otra documentación "la información de las Cuentas Anuales depositadas en el Registro Mercantil... cuyo detalle e importes coinciden con los declarados por el contribuyente en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades", así como los cuadros de detalle de inmuebles que constituían sus existencias (anexo a la diligencia n° 6 de 18 de Junio de 2008), en toda esta documentación no aparece reflejada contablemente la adquisición por Yordi SL del edificio de la DIRECCION001 NUM016 .

De los datos del Catastro se observa que consta como titular catastral del mismo, a partir de 2008, la sociedad Carnes del Bierzo León S.L. vinculada a YORDI S.L.

Solicitada s las anotaciones registrales del Edificio de la DIRECCION001 n° NUM016 de Madrid, se observa que, en la inscripción n° 5 bajo el concepto "Herencia acreditada en expediente de dominio" se inscribe la finca a favor de D. Gregorio y Dña. María Dolores y de Dña. Carolina , Dña Delfina y Dña. Esperanza , a título de herencia acreditada en expediente de dominio. En las dos inscripciones siguientes (las n° 6 y 7) se recoge la compraventa del 1% y del 32,3333 % de esta finca por Dña. Carolina , Dña Delfina y Dña. Esperanza a favor de CARNES DEL BIERZO LEON S.R.L (NIF: B79920807) domiciliada en Avenida General Mola n° 6 de Pozuelo de Alarcón, representada por D. Torcuato y D. Jose Augusto ", motivos por los cuales, a juicio de este TEAR, deben decaer las pretensiones de la parte reclamante".

A través del presente recurso de alzada, el sujeto pasivo reproduce literalmente las alegaciones vertidas ante el TEAR que trataban de justificar la dotación de las referidas provisiones, distinguiendo lo que se refiere a cada edificio. En lo que se refiere al inmueble situado en la C/ DIRECCION000 , NUM012 alude a que, verdaderamente, existían, en los ejercicios objeto de comprobación, circunstancias que supusieron un perjuicio determinante de menoscabo de su valor de mercado. Así, indicando que, al tiempo de llevar a cabo la adquisición del bien, el Registrador de la Propiedad resolvió no practicar la inscripción solicitada (puesto que consideraba que. 1/12 parte de la finca perteneciente a un legatario, ya fallecido sin descendientes, debía acrecer a la herencia de algunos de los otros herederos a través del correspondiente juicio de división de la herencia) disponiendo la suspensión de la inscripción y la prórroga del asiento de presentación por 60 días y que se instaron varios procedimientos judiciales de expediente de dominio, iniciados por varios de los ocupantes de las viviendas y locales del edificio (Expediente de Dominio NUM014 y Expediente de Dominio NUM015 que no prosperaron por defectos de forma y Expediente de Dominio 548/05 del que resultó el auto de fecha 26 de febrero de 2008 que reconoció el dominio de los demandantes sobre las viviendas y locales del edificio) el sujeto pasivo entiende suficientemente acreditada la existencia de ciertas circunstancias que, dificultando la inscripción de los derechos de propiedad sobre el bien, supusieron una evidente minoración en su valor, lo que justificaría la dotación a la provisión . Concretamente, indica que "La reclamación del dominio por los ocupantes del inmueble de la DIRECCION000 supone un menoscabo en el valor de mercado del mismo puesto que mi representada queda paralizada para realizar cualquier negocio, contrato o acto que tenga por objeto el inmueble de referencia mientras exista esa reclamación. Lógicamente, no podrá solicitar un crédito ofreciendo como garantía el inmueble o no podrá vender las distintas viviendas y locales mientras no quede determinada de forma clara e indubitada quién es el titular del dominio de la finca".

La Norma 13ª de Valoración del PGG adaptado a las empresas inmobiliarias señala en su apartado 4 que "Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas. dotando a tal efecto la

pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos se entenderá por valor de mercado:

;

a) Para los terrenos y solares, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.

;

b) Para los edificios adquiridos, terrenos solares y edificios construidos, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.

;

c) Para las promociones en curso, el valor de realización de los edificios terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de construcción pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

;

Además se aplicará para las existencias de las empresas inmobiliarias lo establecido en la norma de valoración 2 de este texto en cuanto a las provisiones derivadas de la promulgación de leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo.

;

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de las correcciones valorativas indicadas anteriormente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

;

Quando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, UFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera más convenientes para su gestión".

;

Ante las cuestiones relativas a las dificultades en la inscripción del bien, la Inspección ya respondió, en su momento, señalando que pudieron ser el motivo para que el precio por el que la entidad satisfizo para adquirir el inmueble mediante la adquisición de los derechos hereditarios fuese tan bajo (ya que por la totalidad de los derechos pagó unos 600.000 € lo que suponía un precio de aproximadamente 350 € el metro cuadrado, "(...) a todas luces barato en el año 2004") por lo que no justificarían, en modo alguno, la dotación de la provisión.

;

Aunque, nuevamente, nos encontramos ante una cuestión de prueba, lo cierto es que nada de lo dicho o aportado por el sujeto pasivo justifica, en modo alguno, que se dotara una provisión por depreciación del edificio referido en los ejercicios objeto de comprobación. Es decir, no se ha acreditado ni ante el Tribunal Regional ni ante este Tribunal Central cuál fue la incidencia de las referidas "circunstancias que dificultaron la inscripción" de la propiedad en el valor de mercado del edificio por lo que no queda, en modo alguno, probada la procedencia de la dotación de la provisión.

;

Respecto a la provisión de 324.000 € dotada por YORDI, S.L. en 2005 para provisionar la compra de 2/3 partes del edificio de la DIRECCION001 n° NUM016 , señala el TEAR que;

;

"(... tampoco se ha de considerar gasto deducible por los mismos argumentos señalados para el Edificio de la DIRECCION000 y además, respecto a este edificio de la DIRECCION001 n° NUM016 y, a pesar de la documentación aportada por el contribuyente, por lo siguiente:

;

YORDI S.L. no ha aportado, ni manifestado durante las actuaciones haber realizado adquisición alguna del mismo. Es más, dada la situación contable del contribuyente, ante la falta de aportación de la contabilidad la Inspección, a la hora de regularizar, tuvo en cuenta, entre otra documentación "la información de las Cuentas Anuales depositadas en el Registro Mercantil... cuyo detalle e importes coinciden con los declarados por el contribuyente en sus declaraciones del Impuesto sobre Sociedades", así como los cuadros de detalle de inmuebles que constituían sus existencias (anexo a la diligencia n° 6 de 18 de junio de 2008), en toda esta documentación no aparece reflejada contablemente la adquisición por Yordi SL del edificio de la DIRECCION001 NUM016 .

; De los datos del Catastro se observa que consta como titular catastral del mismo, a partir de 2008, la sociedad Carnes del Bierzo León S.L. vinculada a YORDI S.L.

; Solicitada s las anotaciones registrales del Edificio de la DIRECCION001 n° NUM016 de Madrid, se observa que, en la inscripción n° 5 bajo el concepto "Herencia acreditada en expediente de dominio" se inscribe la finca a favor de D. Gregorio y Dña. María Dolores y de Dña. Carolina , Dña Delfina y Dña. Esperanza , a título de herencia acreditada en expediente de dominio. En las dos inscripciones siguientes (las n° 6 y 7) se recoge la compraventa del 1% y del 32,3333 % de esta finca por Dña. Carolina , Dña Delfina y Dña. Esperanza a favor de CARNES DEL BIERZO LEON S.R.L (NIF: B79920807) domiciliada en Avenida General Mola n° 6 de Pozuelo de Alarcón, representada por D. Torcuato y D. Jose Augusto ", motivos por los cuales, a juicio de este TEAR, deben decaer las pretensiones de la parte reclamante."

; Argumentación que este Tribunal comparte y que, a la vista de la reiteración de alegaciones, confirma y hace suyo, no encontrando ningún motivo para rectificar el criterio administrativo, debiéndose mantener el rechazo a la deducibilidad de la provisión."

; Y esos razonamientos respecto del inmueble de la DIRECCION000 , n° NUM012 , han de confirmarse partiendo de un dato ofrecido por la Administración y no combatido por la actora, que el precio satisfecho por la adquisición del inmueble en 2004, fue bajo pues suponía un precio aproximadamente de 350 m2, lo que indica que se tuvo en cuenta en ese importe la situación complicada que afectaba al inmueble. Las mismas circunstancias afectan al ejercicio 2005.

En lo que respecta al inmueble en la DIRECCION001 NUM016 , como se ha expuesto, la Administración niega la provisión por los mismos argumentos empleados respecto del otro inmueble y porque porque no se ha acreditado que la actora sea su titular.

La recurrente, por contra, en su demanda, aduce al respecto las siguientes argumentaciones:

; "Con fecha 21 de junio de 2004. don Gregorio , doña Serafina , doña Carolina , doña Delfina y doña Esperanza firmaron un contrato de compraventa con la entidad "GRUPO EMPRESARIAL METROPOLITANO, S.L." por la que se transmitía el inmueble sito en la DIRECCION001 número NUM016 por un precio de DOS MILLONES CUATROCIENTOS MIL EUROS (2.400.000,00 EUROS). Contrato que figura en el expediente administrativo.

; Posteriormente, con fecha 11 de febrero de 2005, mi representada se subrogó en los derechos y obligaciones de la entidad "GRUPO EMPRESARIAL METROPOLITANO, S.L.". Por tanto, desde el 11 de febrero de 2005, mi representada es propietaria del inmueble de referencia.

; Según el artículo 1450 del Código Civil "La venta se, perfeccionará entre comprador y vendedor, y será obligatoria para ambos, si hubiesen convenido en la cosa objeto del contrato, y en el precio: aunque ni la una ni el otro hayan entregado". Además, el artículo 1462 del mismo texto legal indica que "Se entenderá entregada la cosa vendida, cuando se ponga en poder y posesión del comprador. Cuando se haga la venta mediante escritura pública, el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega de la cosa objeto del contrato, si de la misma escritura no resultare o se dedujere claramente lo contrario". Y el artículo 1463 señala que "Fuera de los casos que expresa el artículo precedente, la entrega de los bienes muebles se efectuará: por la entrega de las llaves del lugar o sitio donde se hallan almacenados o guardados; y por el solo acuerdo o conformidad de los contratantes si la cosa vendida no puede trasladarse a poder del comprador en el instante dela venta, o si éste la tenía ya en su poder por algún otro motivo"

; Tanto el TEAR de Madrid como el TEAC argumentan la no deducibilidad de la provisión dotada puesto que el inmueble de referencia no era propiedad de mi representada. Ahora bien, debemos señalar que la inscripción registral no tiene naturaleza constitutiva del derecho de propiedad. Sin embargo, mi representada era propietaria del inmueble sito en la DIRECCION001 NUM016 desde el instante en que se subrogó en el contrato suscrito por la compañía "GRUPO EMPRESARIAL METROPOLITANO. S.L."

Por tanto, mediante el contrato de fecha 21 de junio de 2004, la entidad "GRUPO EMPRESARIAL METROPOLITANO, S.L." adquirió la propiedad del inmueble sito en la DIRECCION001 número NUM016 y, posteriormente, al subrogarse mi representada en los derechos y obligaciones que se derivaban de ese contrato, la propiedad del inmueble fue adquirida por aquella.

El hecho que en la contabilidad de "YORD1, S.L." no figure contabilizado este inmueble como existencia no desvirtúa la naturaleza jurídica del negocio realizado. Podrá reprocharse, incluso aplicando una sanción, la no contabilización del inmueble o el hecho de no haber declarado los pagos realizados en el modelo 347, pero lo que no puede obviar la inspección es que la propiedad del inmueble de referencia era de mi representada.

(...)

En consecuencia, mi representada adquirió la propiedad del inmueble, con independencia que no figurara contabilizado en la partida de existencias.

Por otro lado, la inspección argumenta que no le constan los pagos realizados. Sin embargo, en el expediente figuran los siguientes documentos justificativos de pago de parte del precio pactado:

a) Transferencia bancaria a la cuenta a favor de Serafina con el nº NUM017 realizada el 17-02-05 por 150.000 euros, desde Caixa de Manlleu de YORD1 (cuenta 2040-0630-998000108812). Se refleja en el mismo documento de compra de 11 de febrero de 2005 y obra el Cargo en el extracto de Caixa de Manlleu de YORDI que ha sido aportado, finalmente efectuada el 17 de febrero de 2005.

b) Cheque bancaria de la cuenta de Caixa de, YORDI a nombre de Gregorio, cheque de la cuenta NUM018 con el nº de serie NUM019 por 84.000 euros, emitido el 24 de mayo de 2005. Cuenta NUM020. Se refleja en el mismo documento de compra de 11 de febrero de 2005 y obra el cargo en el extracto de la Caixa de YORDI que ha sido aportado siendo de fecha posterior por la imposibilidad del vendedor a desplazarse de Lugo a Madrid con posterioridad.

c) 90.000 € mediante transferencia desde la cuenta de CAM de Estudio División Ribera (y supone un préstamo a YORDI que viene recogido en las contabilidades de sociedades) a la Cuenta NUM021 en una remesa por este único importe realizada el 21-11-05. Se incorpora resguardo de la transferencia y el documento que justifica su realización donde, como no puede ser de otra manera, el comprador sigue siendo Yordi, S. L. (anexo de 14 de noviembre de 2005).

Posteriormente, este contrato de compraventa se cedió a la empresa "CARNES DEL BIERZO LEON, S.L." que fue la que finalmente realiza, la inscripción a su nombre del inmueble.

(...)

Ahora bien, durante el ejercicio 2005, ante las dificultades que existían para realizar la inscripción registral del inmueble a favor de mi representada, se optó por dotar la correspondiente provisión a finales del ejercicio económico. Es un hecho innegable que la no inscripción de un inmueble, impide a su propietario realizar cualquier negocio jurídico sobre el mismo, lo que afecta de manera directa al valor del inmueble. Además, tenemos que indicar que según el contrato en el que se subrogó mi representada, esta estaba obligada a asumir las obras necesarias de reparación y conservación del edificio, cláusula cuarta del contrato de fecha 21 de junio de 2004."

Pues bien, esta alegación no puede ser admitida por dos consideraciones:

La primera es que la parte en vía de inspección ni aportó ni manifestó haber realizado adquisición alguna del citado inmueble.

La segunda, y para la Sala es decisiva, es que aunque lo hubiere adquirido, la tardanza en los trámites precisos para la reanudación de su inscripción registral no es motivo para que se reduzca el valor de mercado del inmueble, de lo que deriva la no justificación de la provisión.

En suma, el motivo debe decaer y el recurso ser estimado parcialmente

Séptimo.

Con arreglo al artículo 139.1.2 de la LJCA cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación la Sala dicta el siguiente:

FALLO

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOSPARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación de la entidad YORDI, S.L., contra la resolución del Tribunal Económica Administrativa Central de 8 de octubre de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, confirmándola en el resto de sus pronunciamientos por ser ajustada a derecho, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN .- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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