

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081025

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 468/2020, de 13 de noviembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15055/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Deterioro por depreciación del inmovilizado material. *Valor en uso.* La entidad justificó la depreciación del local mediante una tasación de un arquitecto. Conceptos de valor contable, valor razonable y valor en uso. La discrepancia es sobre el valor en uso y si a la hora de su cálculo debe tenerse en cuenta el importe de una eventual venta del local. El valor que se determinó en la tasación no puede tomarse como valor en uso del inmueble para comprobar su deterioro. El local está arrendado con duración mínima de 15 años, estimada por la actora en 25 años y hasta un máximo de 50. Si un elemento es rentable, cuyo valor de la renta de alquiler es muy superior al valor contable, no procede considerarlo deteriorado. Teniendo en cuenta el valor de los flujos de efectivo futuros esperados y el valor actual al valor contable. Se discute la aplicación de la Consulta 7 BOICAC 70/2009, (NFC036230). No está clara la clasificación del inmueble como inversión inmobiliaria [Consulta 5 BOICAC 78/2009, (NFC034013)]. Las normas contables específicas de las inversiones inmobiliarias no necesariamente se aplican al cálculo del valor en uso del inmovilizado material. No procede la sanción, pues aunque la fundamentación de la actora es jurídicamente inadmisibile, esto no significa que sea merecedora de sanción.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), Normas de registro y valoración 2.2 y 4.

Ley 58 /2003 (LGT), art. 57.

RD Leg 4/2004 (TR Ley IS), art. 10, 13 y 15.

Orden ECO/ 805/2003 (Normas de valoración de bienes inmuebles y derechos de entidades financieras), art. 4.

PONENTE:

Doña María Dolores Rivera Frade.

Magistrados:

Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE

Don JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

Don JUAN SELLES FERREIRO

Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00468/2020

-Equipo/usuario: IL

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2018 0000087

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015055 /2018 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. PROMOCIONES INMOBILIARIAS RAMIREZ SL

ABOGADO BEATRIZ ZUGAZAGOITIA RODRIGUEZ

PROCURADOR D./D^a. JULIO JAVIER LOPEZ VALCARCEL

Contra D./D^a. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D^a.

PONENTE: D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE PRESIDENTA

EN NOMBRE DEL REY

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D^a

MARIA DOLORES RIVERA FRADE PTDA.

JOSE MARIA ARROJO MARTINEZ

JUAN SELLES FERREIRO

FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

A Coruña, trece de noviembre de dos mil veinte.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15055/2018, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por PROMOCIONES INMOBILIARIAS RAMIREZ S.L., representada por el procurador D.XULIO XABIER LOPEZ VALCARCEL , dirigida por la letrada D.^a BEATRIZ ZUGAZAGOITIA RODRIGUEZ, contra RESOLUCION TEARG 28-9-17 SOBRE IMPUESTO SOCIEDADES 2012 Y SANCION. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECO NOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente la Ilma. Sra. D^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

Tercero.

No habiéndose recibido el asunto a prueba y declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo de 68.263,06 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS**Primero.**

Objeto del recurso de apelación y posturas de las partes:

La entidad "Promociones Inmobiliarias Ramírez, S.L." interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación económico-administrativa 15-06654-2014 y acumulada 15-07295-2014, presentadas contra en la liquidación provisional dictada por la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Galicia, de la AEAT, del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2012, e imposición de sanción.

Tal como se recoge en el acuerdo del TEAR (fundamento de derecho tercero), la cuestión que se somete a estudio en esta litis consiste en comprobar la procedencia del deterioro por depreciación del inmovilizado material consignado por el obligado tributario en su autoliquidación, así como la procedencia de la sanción impuesta a consecuencia de la conducta observada por aquel.

Respecto de lo primero, la Administración tributaria en la liquidación objeto de recurso, no ha admitido la depreciación del inmovilizado material consignado en la actora en su autoliquidación, relativo a un local comercial sito en la localidad de Pontevedra, al entender que no ha cumplido adecuadamente con la carga que le incumbía sobre la existencia y cuantificación del deterioro pretendido, pues no ha justificado los valores previstos en la Norma de Registro y Valoración 2.2 del Plan General de Contabilidad (valor contable, valor razonable y valor en uso), pese a que el interesado aportó un informe pericial suscrito por un arquitecto colegiado el valor de tasación de bienes inmuebles, pero según la inspección tributaria, no se ha aportado un valor en uso tal y como se establece por la normativa contable.

Por el contrario, la parte actora sostiene que tanto la Administración tributaria como el TEAR incurren en un error al interpretar la normativa contable. Entiende que la norma aplicable es la Norma de Registro y Valoración 4 del Plan General de Contabilidad, y que el valor en uso se calcula actualizando los flujos de efectivo derivados del arrendamiento; añadiendo, en síntesis, que en el presente caso se han cumplido todos los requisitos establecidos por la norma contable, y la interpretación ICAC, al determinar el valor en uso del inmueble litigioso, por lo que en la valoración realizada, en la que se basa el deterioro, cumple todos y cada uno de los requisitos para el cálculo del valor en uso, cuando además la Administración no ha acudido a ninguno de los métodos de valoración previstos en el artículo 57 LGT, limitándose a no admitir la depreciación contable aportada por el sujeto pasivo por encontrarla improcedente.

Segundo.

Sobre el cálculo del deterioro por depreciación del inmovilizado material. Normativa aplicable:

La Administración tributaria no aceptó la declaración efectuada por la actora en la autoliquidación del impuesto de sociedades del ejercicio 2012, en concepto de deterioro del inmovilizado por un importe de 727.000,00 €; deterioro que se atribuye a un local que la empresa tiene arrendado en la localidad de Pontevedra y respecto del cual la Administración considera improcedente el valor aportado por el obligado tributario, tanto el valor razonable como el valor en uso del inmueble.

La Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) eliminó en el artículo 13.2 la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, así como también del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangibles, incluido el fondo de comercio.

Pero esta norma entró en vigor el 1 de enero de 2015, de modo que la que rige en el presente caso es el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), cuyo artículo 10.3 establecía lo siguiente:

"En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Por su parte, en cuanto a los criterios de valoración de los elementos patrimoniales, el artículo 15.1 del TRLIS, señalaba que se valorarían de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio.

Y tal como se recoge en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3436-15 de 11 de Noviembre de 2015:

"Dado que el TRLIS no establecía ninguna regulación específica respecto de las correcciones valorativas registradas como consecuencia del deterioro de valor de los elementos patrimoniales (existencias, inmovilizado material o inversiones inmobiliarias), será de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre".

La misma resolución, a efectos del cálculo del deterioro de valor del inmovilizado material, se remite a la Norma de Registro y Valoración 2ª en su apartado 2.2 del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC).

Pues bien, la Norma de Registro y Valoración 2ª en su apartado 2.2 del PGC establece lo siguiente:

"Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado (...)"

El propio PGC en su Parte primera nos ofrece una definición de conceptos como el del valor contable, el valor razonable y el valor en uso, definiendo estos valores en el apartado 6ª, de la siguiente manera:

Valor razonable: Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria (...).

Valor en uso: El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

Valor contable o en libros: El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

Tal como se dice en la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos V3436-15, de 11 de Noviembre de 2015, puede afirmarse que, sin perjuicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, la correspondiente corrección valorativa se registrará, y en consecuencia, será fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, cuando el valor neto contable del bien supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Tercero.

Sobre el cálculo del valor en uso del inmovilizado material a efectos de comprobar la existencia de un deterioro fiscalmente deducible:

La discrepancia que surge entre las partes gira en torno al valor en uso del local litigioso, y principalmente en si a la hora de calcularlo se debe de tenerse en cuenta el importe de una eventual venta del inmueble, pues mientras que así lo ha considerado la Administración tributaria, se opone a ello la parte recurrente pretendiendo ampararse en los criterios del ICAC. Considera que es correcto el cálculo aportado por ella en la vía administrativa (informe de tasación emitido por un arquitecto), al hacerse con base a la actualización de rentas procedentes del alquiler de local litigioso, por un periodo de 25 años, haciéndolo conforme a los criterios del ICAC, con cita de la Consulta 7 publicada en el Boletín oficial del ICAC número 80/2009.

Una correcta aplicación de la normativa contable pasa por conocer los datos del inmueble litigioso: El local litigioso se trata de un local comercial sito en una calle comercial y céntrica de la localidad de Pontevedra, que fue adquirido por la parte actora el día 31 de julio de 2009, por un importe de 2.727.000 €. El mismo día de su adquisición se celebró un contrato de alquiler con el Banco Popular Español, estipulándose una renta base de 14.166,67 € (renta anual de 170.000,00 €) y actualización según IPC. En el contrato de alquiler se fijó un periodo de vigencia de 15 años, prorrogable automáticamente en periodos quinquenales hasta los 50 años de vigencia; y se estipuló una opción de compra a favor del arrendatario, pudiendo ejercerla cuando lo estime oportuno tras la primera renovación.

La parte actora para justificar el deterioro declarado se apoya en el informe pericial emitido por un arquitecto, del que resulta un valor de tasación del inmueble, a 31 de diciembre de 2012, de 1.955.815,72 €. Pese a que bajo el apartado tercero (objeto de la tasación) se dice que este valor se calcula "a efectos contables", añade que "la presente tasación se hace actuado de acuerdo con el contenido de la Orden 805/2003".

Pero como bien advierte la Administración demandada, la Orden 805/2003, es la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras.

Esta Orden establece las normas para el cálculo del valor de tasación de bienes inmuebles y de determinados derechos reales para las finalidades contempladas en su ámbito de aplicación, así como para la elaboración de informes y certificados en los que se formalizará.

La citada Orden será de aplicación siempre que el valor de tasación se utilice para alguna de las finalidades que se recogen de forma tasada en ella, a saber: Garantía hipotecaria de créditos o préstamos que formen o vayan a formar parte de la cartera de cobertura de títulos hipotecarios emitidos por las entidades, promotores y constructores a que se refiere el artículo segundo del Real Decreto 685/1982, de 17 de marzo, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario; Cobertura de las provisiones técnicas de las entidades aseguradoras exigida en el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados; Determinación del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias reguladas en el Real Decreto 1393/1990, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 46/1984, de 26 de diciembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva; y Determinación del patrimonio inmobiliario de los Fondos de Pensiones regulados en el Real Decreto 1307/1988, de 30 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones.

El valor calculado en el informe elaborado por un arquitecto, que aportó la parte actora, es, como ya se indica en él, el Valor de tasación (VT) del local litigioso, que conforme a lo dispuesto en el artículo 4 de la Orden ECO/805/2003, es el valor que esta Orden establece como tal para cada tipo de inmueble o derecho a valorar, añadiendo "Dicho valor será el valor jurídico o con efectos jurídicos para las finalidades integrantes del ámbito de aplicación de la misma".

Por tanto, el valor calculado en este informe no se puede tener en cuenta como valor en uso del inmueble litigioso a efectos de comprobar su deterioro, ni como ninguno de los valores que se deben tener en cuenta a tal efecto, por mucho que pretenda avalarse en el informe aportado por la actora con su demanda con el nombre de "Informe pericial contable", emitido por una Graduada en Administración y Dirección de empresas. En él, su autora se limita a indicar que la valoración efectuada por el arquitecto cumple los requisitos para ser considerada como valor en uso establecido en la normativa contable y en la interpretación que de la misma hace el ICAC, pero sin ofrecer un cálculo del valor en uso conforme a los parámetros que marca la normativa contable, ni aplicando valores o componentes que, como señala la Inspección tributaria, deben de integrar como mínimo el valor en uso (precio de adquisición del local, fecha de adquisición, cuadros de amortización, duración del contrato, flujos de efectivos futuros esperados, valor actual de las rentas de alquiler), y en definitiva, el valor contable, el valor razonable y sobre todo el valor en uso, con el objeto de comprobar si el valor contable supera el importe recuperable, pues solo de esta manera se puede apreciar la existencia de un deterioro fiscalmente deducible.

Al margen de la interpretación que merezca la respuesta dada por el ICAC a la Consulta 7, a lo que luego se aludirá, lo cierto es que difícilmente se puede apreciar un deterioro por depreciación del inmovilizado material cuando no se ha aportado por la parte actora un valor en uso de local litigioso, y cuando los datos siguientes: valor de adquisición del local en el año 2009 (2.727.000 €), la rentabilidad desde el inicio del arrendamiento, al haberse estipulado una renta anual de 170.000,00 €, el incremento a 178.894,04 € en el año 2012, el total duración del contrato con una duración mínima de 15 años, y estimada por la propia actora de 25 años, hasta un total de 50, los cuadros de amortización (amortización acumulada a 31 de diciembre de 2012 de 61.214,33 €), y por tanto con un valor contable a esa fecha de 2.665.785,67 € (2.727.000-61.214,33), permiten descartar el deterioro declarado (que se cifró en la cantidad de 727.000 €).

Coincidiendo con la Administración demandada, si un elemento es rentable, como es el local litigioso cuyo valor de las rentas de alquiler es muy superior al valor contable, -y respecto del cual no ha aportado ninguna prueba que demuestre que haya tenido necesidad de renegociar el contrato. La prueba aportada se refiere a otros alquileres- por muy deteriorado que pudiera estar su valor con respecto a su precio de mercado, el elemento no puede deteriorarse.

Pero es que además, respecto de la respuesta del ICAC a la Consulta 7, la parte actora extrae en su favor la afirmación de que el valor en uso de una inversión inmobiliaria mide el importe que la empresa espera recuperar a través de su arrendamiento. Si con ello quiere dar a entender que el ICAC no considera el valor de mercado del inmueble o el importe de una eventual venta, lo cierto es que el ICAC tampoco lo descarta, y no hace ninguna afirmación que venga a contradecir lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 2ª en su apartado 2.2 del PGC, la cual, como hemos visto, al definir el valor en uso sí contempla el valor los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio "y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición".

Pues bien, teniendo en cuenta el valor los flujos de efectivo futuros esperados, y por tanto el valor actual de las rentas de 25 años, que es el periodo de tiempo que la parte actora entiende como estimado, ese valor es muy superior al valor contable actual, sin necesidad de incrementarlo con el valor de mercado del inmueble o su valor en venta, comprobando entonces que no existe pérdida por deterioro.

El valor contable sí sería inferior si los cálculos se hacen sobre las rentas de 15 años, periodo de tiempo mínimo del arrendamiento. Pero así sería de no tener en cuenta en el cálculo del valor en uso, el valor de mercado del inmueble en ese momento.

Alega la entidad actora que no se puede tener en cuenta el valor de mercado del inmueble en ese momento, o en el momento en que pudiera ejercitarse el derecho de opción de compra estipulado en el contrato de arrendamiento, porque, conforme al ICAC en la Consulta 7, Nº de BOICAC:80/DICIEMBRE 2009:

"En todo caso, dentro de los flujos de efectivo esperados deberán considerarse con signo negativo los costes de venta o disposición del inmueble de acuerdo a la política de rotación de la cartera de inmuebles de la entidad, excepto que, teniendo en cuenta su plan de negocios, sea razonable concluir que la entidad mantendrá el inmueble en explotación hasta el final de su vida económica, considerándose inmaterial el importe relativo al valor presente de los potenciales costes de venta del solar".

Frente a ello diremos, en primer lugar, que en esta consulta el ICAC se pronuncia sobre las Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, y sobre el cálculo del deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias en una empresa inmobiliaria, como es la aquí recurrente. Ahora bien, no está clara la clasificación del inmueble litigioso, aun destinado al arrendamiento, como inversión inmobiliaria, pues conforme a la Consulta 5 BOICAC 78/2009 (sobre el tratamiento contable de inmuebles destinados al arrendamiento con opción de compra, por parte de una empresa que tiene por objeto social la promoción y gestión de inmuebles), los inmuebles solo pueden contabilizarse como inversiones inmobiliarias cuando de las condiciones económicas del contrato de arrendamiento con opción de compra, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato (debiendo calificarse como arrendamiento financiero), y cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. Mientras que si de los términos del contrato no se desprende que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, el inmueble deberá de contabilizarse como un inmovilizado.

Además, y aunque, conforme a la Norma de Registro y Valoración número 4 del PGC, los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias, ello no significa que las normas contables específicas para las Inversiones inmobiliarias deban aplicarse para el cálculo del valor en uso del inmovilizado material.

Además, la respuesta del ICAC solo se refiere a los "costes de venta", y no al valor del mercado o de venta del inmueble. Y solo permite considerar con signo negativo los costes de venta o disposición del inmueble si la entidad no mantiene el inmueble en explotación hasta el final de su vida económica. Y si la actora sostiene que el local litigioso se mantendrá en arrendamiento durante toda la vida económica (que no útil, al tratarse de conceptos distintos), hemos de reiterar lo dicho en cuanto a que no se puede poner en duda la rentabilidad del local pues el

valor de los flujos de efectivo futuros esperados, y por tanto el valor actual de las rentas hasta el final de la vida económica, es muy superior al valor contable.

También hemos de convenir con el TEAR, en que en este procedimiento no se está cuestionando el resultado final de un expediente de comprobación de valores iniciado por la Administración, en el cual sí estaría obligada a acudir alguno de los métodos previstos en el artículo 57 LGT para calcular el valor de los elementos determinantes de la obligación tributaria. Por el contrario, la Administración lo que ha hecho ha sido efectuar unos cálculos con la única finalidad de demostrar que los aportados por la actora se alejan de las normas de cálculo contables.

Por todo ello, la liquidación practicada ha de ser declarada conforme a derecho.

Cuarto.

Sobre el acuerdo sancionador. Inexistencia de culpabilidad:

En donde sí hemos de dar la razón a la parte recurrente, es en cuanto a la no conformidad a derecho del acuerdo sancionador, al no concurrir el elemento subjetivo o de culpabilidad necesario para el ejercicio de la potestad sancionadora.

La infracción que se le imputa ha sido calificada como leve, al establecer el apartado 2 del artículo 191 de la LGT: "La infracción tributaria será leve cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 euros o, siendo superior, no exista ocultación".

En el acuerdo sancionador se dice que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, pues ha consignado un deterioro en su declaración por importe de 727.000,00 euros, y que este es un acto voluntario y positivo del que es plenamente consciente y respecto del cual le incumbe un deber de acreditación y prueba. Y se añade que el obligado tributario ha prescindido total y absolutamente de la normativa contable y fiscal que le exigía determinar (y acreditar) no solo un valor razonable sino también un valor en uso.

Ahora bien, al margen de la diferente interpretación de las normas contables a la que ha llegado esta Sala, la dificultad que encierra la interpretación de esta normativa de carácter eminentemente técnico, sí permite entender que la parte actora actuó bajo una interpretación razonable de la norma, lo que excluye el elemento culpabilístico de su conducta.

El que la fundamentación en la que se apoyó la actora para pretender la anulación de la liquidación practicada, fuese jurídicamente inadmisibles no la convierte en merecedora de una sanción administrativa. Dará lugar, y así se materializará en el fallo de esta sentencia, a la desestimación de la impugnación dirigida frente a la liquidación, pero no arrastra necesariamente a la conformidad a derecho de la sanción, que debe anularse por las razones expuestas.

En consecuencia, el recurso ha de ser estimado parcialmente, al prosperar la impugnación dirigida frente al acuerdo sancionador.

Quinto.

Imposición de costas:

Dispone el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 11 de octubre, que, en primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho. En los supuestos de estimación o desestimación parcial de las pretensiones, cada parte abonará las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad, salvo que el órgano jurisdiccional, razonándolo debidamente, las imponga a una de ellas por haber sostenido su acción o interpuesto el recurso con mala fe o temeridad. No se aprecian circunstancias en el presente caso que conlleven la utilización de la referida facultad.

VISTOS los artículos citados y demás preceptos de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS:

Que debemos estimar y estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "Promociones Inmobiliarias Ramírez, S.L." contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 28 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación económico-administrativa 15-06654-2014 y acumulada 15-07295-2014, presentadas contra en la liquidación provisional dictada por la

Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de Galicia, de la AEAT, del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2012, e imposición de sanción.

Y en consecuencia, anulamos el acuerdo sancionador, declarando la conformidad a derecho de la liquidación practicada.

Sin imposición de costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo o ante la Sala correspondiente de este Tribunal Superior de Justicia, siempre que se acredite interés casacional. Dicho recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de TREINTA días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, en escrito en el que se de cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa . Para admitir a trámite el recurso, al prepararse deberá constituirse en la cuenta de depósitos y consignaciones de este Tribunal (1570-0000-85-0237-16), el depósito al que se refiere la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica 1/2009, de 3 de noviembre (BOE núm. 266 de 4/11/09); y, en su momento, devuélvase el expediente administrativo a su procedencia, con certificación de esta resolución.

Así lo acordamos y firmamos.

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.