

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085284

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 26 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso

Rec. n.º 485/2019

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Ingresos. Venta de inmuebles de una promoción. Manifiesta la Sala que, al margen de lo afirmado por la actora, en relación al porcentaje concreto de la obra realizada, lo cierto es que en el ejercicio 2006, los inmuebles estaban en condiciones de ser entregados, pues se había incorporado a ellos el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno, hecho que no ha sido desvirtuado por la recurrente. La divergencia entre los costes de construcción incorporados en 2006, calculados por la Inspección y la recurrente, radica en que ésta última, a la hora de efectuar su análisis, ha tenido en cuenta como una partida de los costes totales de producción un importe de 1.099.525,98 euros en concepto de gastos administrativos y comerciales. Ahora bien, la Audiencia asevera que estos costes comerciales y administrativos no forman parte del coste de producción de los inmuebles vendidos, pues no se destinan a la fabricación, elaboración o construcción del producto. Por lo tanto, habiéndose firmado los contratos privados de compraventa y de reserva en el ejercicio 2006, por más que la *tradito* desde el punto de vista del Derecho Civil no se haya producido, a efectos fiscales la obra estaba en condiciones de ser entregada y deben computarse los ingresos en la contabilidad de 2006, y no en 2007 como hizo la actora. **Gastos deducibles.** Solicita la reclamante que, en caso de confirmarse la imputación de los ingresos de las ventas señaladas a 2006, se deben de imputar asimismo a 2006 los gastos referidos a dichos inmuebles. La Sala, estimando el motivo, afirma que no nos encontramos ante un supuesto en el que el sujeto pasivo haya registrado contablemente los gastos en un ejercicio posterior, nos encontramos ante un supuesto en que el sujeto pasivo ha contabilizado ingresos y gastos en el mismo ejercicio 2007, y la Administración ha corregido la contabilización de los ingresos por entender que debieron serlo en el ejercicio anterior. Pues bien, si no se modifica también la imputación de gastos necesarios para producir los inmuebles vendidos, no es solo que se produce un enriquecimiento injusto para la Administración, es que se incumple el mandato que determina de manera clara y precisa, que debe respetarse la correlación de ingresos y gastos. Lo que en realidad pide el recurrente, y pidió a la Inspección, es la íntegra regularización de su situación jurídica, si se altera el ejercicio de imputación de ingresos, como hizo la Administración, necesariamente la misma suerte debe seguir la imputación de los gastos necesarios para obtener los ingresos. Y, precisamente, de no hacerse así, se impediría el ejercicio del derecho a la deducción de los gastos necesarios para obtener los ingresos. Concluye la Audiencia afirmando que la imputación de costes en las promociones inmobiliarias ha de atender a las normas específicas del sector, por lo que la alteración en la contabilización del ingreso, necesariamente va a repercutir en la contabilización del gasto para su obtención, lo que obliga a la Administración a realizar una íntegra regularización en relación a los gastos de la promoción inmobiliaria, ya que la regularización debe serlo en aquello que perjudica, pero también que beneficia al sujeto pasivo. En resumen, si se altera la contabilidad del ingreso debe regularizarse la del gasto para mantener la debida correlación ingreso-gasto. **Procedimiento sancionador.** Se anula la sanción por ausencia de culpabilidad.

PRECEPTOS:

RD 1643/1990 (PGC), norma 18.º.
RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 19.
Ley 58/2003 (LGT), art. 191.
Código Civil, arts. 609, 1445, 1462 y 1500.
RD 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

PONENTE:

Don Concepción Mónica Montero Elena.

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
Don JOSE FELIX MARTIN CORREDERA
Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000485 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 06707/2019

Demandante: RESIDENCIAL NUEVA TORREDEMBARRA, S.L

Procurador: Dº JUAN CARLOS ESTÉVEZ FERNÁNDEZ NOVOA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Dª. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veintiséis de enero de dos mil veintidós.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido RESIDENCIAL NUEVA TORREDEMBARRA, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Juan Carlos Estévez Fernández Novoa, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2018, relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2006, 2007 y 2008, siendo la cuantía del presente recurso de 3.050.514,43 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por RESIDENCIAL NUEVA TORREDEMBARRA, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Juan Carlos Estévez Fernández Novoa, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2018, solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso contencioso-administrativo, declarándose

contrarias a Derecho y sin efecto alguno las liquidaciones practicadas al recurrente en concepto de Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2006 a 2008 así como el expediente sancionador, ambos inclusive, con expresa condena en costas a la administración demandada.

Segundo.

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

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

Tercero.

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintiuno de enero de dos mil veintidós, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

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

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2018, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a liquidación por Impuesto de Sociedades ejercicios 2006, 2007 y 2008.

El origen del presente recurso, según se expone en la Resolución impugnada y es pacífico entre las partes, se encuentra en los siguientes hechos:

1.- Con fecha 05-07-2011 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Aragón dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008, derivado del acta de disconformidad número A02-71884882 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto de la entidad RESIDENCIAL NUEVA TORREDEMBARRA SL, como sucesora de la mercantil PLAZA 14 DE CATALUÑA SL, notificándose dicho Acuerdo a la interesada el 06-07-2011 y habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación notificada el 12-03-2010.

2.- La interesada se dedica a la promoción inmobiliaria, y, por ello, es aplicable la Orden de 28-12-1994, por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias.

3.- Los ingresos correspondientes con las ventas de la promoción Les Llunes I se contabilizaron en el ejercicio en que se firmó la correspondiente escritura. Concretamente, de las 97 viviendas, 182 garajes y 108 trasteros de la promoción, el ejercicio y el importe por el que se contabilizaron los ingresos de las ventas de dichas unidades fueron los siguientes:

- En 2007 se contabilizaron los ingresos de las ventas de 96 viviendas, 152 trasteros y 97 garajes, por un importe total de 27.756.300 euros,

- En 2009 se contabilizó el ingreso de la venta de una vivienda, la identificada como VI-4-2-0-B, por un importe de 223.400 euros.

- A 08-11-2008 (último día del periodo impositivo de ese ejercicio) quedaban en existencias finales 30 garajes y 11 trasteros, a los que corresponden unas cuotas de participación en la promoción del 0,7796.

4.- Los ingresos de dicha promoción se contabilizaron en el ejercicio en que se firmaron las escrituras de compraventa.

5. Considera la Inspección que en el caso de la promoción de Les Llunes I se cumplen los requisitos establecidos en la norma de valoración de la de la Orden de 28-12-1994, que exige que los ingresos procedentes de la venta de inmuebles se imputen al ejercicio en que estos estén en condiciones de entrega material, esto es, en el Impuesto sobre Sociedades de 2006.

Se entiende probado que los denominados contratos de reserva y los contratos de compraventa de 97 viviendas, 150 garajes y 96 trasteros se firmaron antes del 01-01 2007; concretamente las escrituras de compraventa se firmaron:

En 2007 las correspondientes a 96 viviendas, 150 garajes y 96 trasteros.

En 2009 la escritura de la vivienda VI-4-2-0-B.

En 2006 se han incorporado, al menos, el 80 % de los costes de construcción, por lo que se entiende que la promoción está en condiciones de entrega material a los clientes.

Segundo.

La controversia se centra en la regulación que, en materia fiscal, determina la imputación temporal de los ingresos y gastos en relación con la compraventa que nos ocupa, así como en la cuantificación del beneficio obtenido.

Las cuestiones planteadas por la actora pueden sintetizarse:

1.- Imprudencia de la imputación de las ventas de los inmuebles de la promoción "Les Lluces I" al ejercicio 2006.

2.- En caso de confirmarse la imputación de los ingresos de las ventas señaladas a 2006, deber de la Inspección de imputar asimismo a 2006 los gastos referidos a dichos inmuebles.

3.- Imprudencia de las sanciones impuestas por el ejercicio 2006 al no existir ocultación ni perjuicio económico para la Hacienda Pública, al haberse interpretado razonablemente la norma y, en todo caso, al haberse liquidado conforme al resultado contable verificado por el auditor.

1.- Imprudencia de la imputación de las ventas de los inmuebles de la promoción "Les Lluces I" al ejercicio 2006.

El contrato de compraventa, genera la obligación de transmisión de la cosa vendida (artículo 1445 Código Civil), pero la propiedad no se transmite en tanto no se produzca la tradición (artículo 609 del Código Civil), y dicha tradición no se produce en tanto se ponga en poder y posesión del comprador la cosa comprada (artículo 1462 del Código Civil), presumiéndose la entrega por el otorgamiento de la escritura pública, salvo que de ella resulte lo contrario (artículo 1462 del Código Civil). Estas cuestiones teóricas son claras desde antiguo y sobre ellas no se genera controversia en el presente recurso. Recordemos que el artículo 1.500 del Código Civil determina: "El comprador está obligado a pagar el precio de la cosa vendida en el tiempo y lugar fijado por el contrato. Si no se hubieren fijado, deberá hacerse el pago en el tiempo y lugar en que se haga la entrega de la cosa vendida."

Pero, además de lo anterior, debemos tener presente que existen preceptos en el ámbito fiscal que regulan expresamente la imputación temporal de ingresos y gastos.

Veamos estos preceptos.

La determinación de la base imponible deriva del resultado contable corregido por aplicación de las normas fiscales, conforme determina el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004:

"3. 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."

El artículo 19.1 de la misma norma contiene una regla de imputación temporal de ingresos y gastos:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Tal determinación es coherente con lo dispuesto en el artículo 38.1 d) del Código de Comercio:

"1. La valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas: (...)

d) Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."

Estas normas, así como el PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, al establecer el criterio del devengo, determinan que los ingresos y gastos se imputarán en el ejercicio en que se produzcan, e implica, desde el punto de vista contable, que la operación se debe registrar en el momento en que ocurre el hecho económico que la genera, supone que el ingreso o gasto nace en la etapa de compromiso, cuando se realiza la operación económica de la que deriva el ingreso o gasto, aunque estos no se hayan efectuado.

La norma sectorial de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias contiene en su Norma de Valoración 18ª una especificación del criterio de devengo, según la cual:

"Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

Para el caso de ventas de inmuebles en fase de construcción, se entenderá que aquéllos están en condiciones de entrega material a los clientes cuando se encuentren sustancialmente terminados, es decir, cuando los costes previstos pendientes de terminación de obra no sean significativos en relación con el importe de la obra, al margen de los de garantía y conservación hasta la entrega. Se entiende que no son significativos los costes pendientes de terminación de obra, cuando al menos se ha incorporado el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno en que se construye la obra. Elegido un porcentaje que deberá explicitarse en la memoria, se mantendrá, de acuerdo con el principio de uniformidad, para todas las obras que realice la empresa".

La Consulta del ICAC nº 4 de septiembre de 2006. La citada Resolución, al interpretar la Norma de Valoración 18 del Real Decreto 1643/1990, se pronuncia en el siguiente sentido:

"(...) con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación (...) en el caso de que, de acuerdo con las condiciones y circunstancias concurrentes en la operación, no se haya transmitido el inmueble, es decir, si el vendedor retiene de forma significativa los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, porque, entre otros casos, exista en términos racionales incertidumbre sobre la posibilidad de rescisión del contrato, la operación no deberá registrarse como una venta, sino que, de acuerdo con su naturaleza económica, el cedente deberá reflejar la entrada de tesorería, con abono a una deuda en el pasivo del balance, hasta que se produzcan las circunstancias necesarias para considerar que se han transmitido los citados riesgos y ventajas y, por tanto, que el activo ha sido transmitido, sin perjuicio de que se deban tener en cuenta las nuevas circunstancias a efectos de las posibles correcciones valorativas".

Pues bien, al margen de lo afirmado por la actora, en relación al porcentaje concreto de la obra realizada, lo cierto es que en el ejercicio 2006, los inmuebles estaban en condiciones de ser entregados, pues se había incorporado a ellos el 80% de los costes de la construcción sin tener en cuenta el valor del terreno, hecho que no ha sido desvirtuado por la recurrente.

Efectivamente, la Inspección aprecia que el porcentaje que representan los costes incorporados a fecha 31 de diciembre de 2006 por el concepto de "partidas de obra Les Llunes 1 a fase" suponen más del 80 por ciento del coste total que por ese mismo concepto figura en la cuenta representativa del valor de la existencia del edificio terminado. A la misma conclusión se llega si se considerara y añadiera el concepto de "urbanización Les Llunes 1 a fase".

Como se recoge en la Resolución impugnada, la divergencia entre los costes de construcción incorporados en 2006, calculados por la Inspección y la recurrente, radica en que ésta última, a la hora de efectuar su análisis, ha tenido en cuenta como una partida de los costes totales de producción un importe de 1.099.525.198 euros en concepto de gastos administrativos y comerciales. Asimismo, se comprueba que ese importe de 1.099.525,98 euros figura registrado en la contabilidad de la empresa como "publicidad Les Llunes I a fase", que no puede ser incluida como coste de construcción de la obra.

Estos costes comerciales y administrativos no forman parte del coste de producción de los inmuebles vendidos, pues no se destinan a la fabricación, elaboración o construcción del producto.

Así las cosas, debemos considerar que la Norma de Valoración 18ª determina que:

"Las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos, sea cualquiera la fecha de los mismos, que corresponden a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio (...)"

Por lo tanto, habiéndose firmado los contratos privados de compraventa y de reserva en el ejercicio 2006, por más que la tradito desde el punto de vista del Derecho Civil no se haya producido, a efectos fiscales la obra estaba en condiciones de ser entregada y deben computarse los ingresos en la contabilidad de 2006, y no en 2007 como hizo la actora.

Es correcta la regularización administrativa en este punto.

2.- En caso de confirmarse la imputación de los ingresos de las ventas señaladas a 2006, deber de la Inspección de imputar asimismo a 2006 los gastos referidos a dichos inmuebles.

Se alega que la correcta interpretación de los principios contables ha de llevar a que la Administración, que ha estimado procedente el reconocimiento de los ingresos procedentes de la venta de inmuebles en el ejercicio 2006, impute a 2006 los gastos inherentes a dichas ventas que se imputaron en el mismo ejercicio en el que se imputaron los ingresos, el ejercicio 2007.

Sostiene el TEAC que la Inspección hace prevalecer la norma fiscal especial contenida en el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004 y que la deducibilidad de los gastos en el Impuesto sobre Sociedades es el relativo a la contabilización del gasto, requisito que únicamente se exceptiona en los supuestos expresamente señalados por el TRLIS, como son: la libertad de amortización, la amortización acelerada, el fondo de comercio o el arrendamiento financiero.

Ahora bien, este razonamiento administrativo no puede admitirse por las siguientes razones:

1.- Es cierto que el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004 debe prevalecer, pero precisamente el apartado primero del citado precepto señala claramente que "Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros"

No nos encontramos ante un supuesto en el que el sujeto pasivo haya registrado contablemente los gastos en un ejercicio posterior, nos encontramos ante un supuesto en que el sujeto pasivo ha contabilizado ingresos y gastos en el mismo ejercicio 2007, y la Administración ha corregido la contabilización de los ingresos por entender que debieron serlo en el ejercicio anterior. Pues bien, si no se modifica también la imputación de gastos necesarios para producir los inmuebles vendidos, no es solo que se produce un enriquecimiento injusto para la Administración, es que se incumple el mandato del artículo 19.1 que determina de manera clara y precisa, que debe respetarse la correlación de ingresos y gastos ("(...) respetando la debida correlación entre unos y otros").

Lo que en realidad pide el recurrente, y pidió a la Inspección, es la integra regularización de su situación jurídica, si se altera el ejercicio de imputación de ingresos, como hizo la Administración, necesariamente la misma suerte debe seguir la imputación de los gastos necesarios para obtener los ingresos. Y, precisamente, de no hacerse así, se impediría el ejercicio del derecho a la deducción de los gastos necesarios para obtener los ingresos.

Este principio de correlación de ingresos y gastos, además de plasmarse de forma inequívoca en el precepto citado, también en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, aplicable al supuesto de autos, se enunciaba el contenido de este principio indicando que: "El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa".

Pero, es más, en la Norma de Valoración 13 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, se dispone:

"5. Normas particulares de existencias. -En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

(...) b) Construcciones. -Formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.

Una vez iniciada la construcción se incluirá en el valor de los edificios y otras construcciones el valor de los solares sobre los que se haya construido.

En la imputación de costes a las obras en curso deberán tenerse en cuenta las siguientes normas:

La imputación de los costes conjuntos se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los costes asignados a cada elemento o parte específica o individualmente enajenable de las obras, sean lo más paralelos o proporcionales al valor de mercado o de realización de los mismos.

Los criterios de valoración o asignación de costes se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo.

Se habrán de detallar en la memoria los criterios de imputación de costes utilizados y, en caso de que, por razones excepcionales y justificadas, se llegaran a modificar dichos criterios, debería darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración de las obras en curso a las que hubiera podido afectar al citado cambio. (...)"

La imputación de costes en las promociones inmobiliarias ha de atender a las normas específicas del sector, por lo que la alteración en la contabilización del ingreso, necesariamente va a repercutir en la contabilización del gasto para su obtención, lo que obliga a la Administración a realizar una íntegra regularización en relación a los gastos de la promoción inmobiliaria, ya que la regularización debe serlo en aquello que perjudica, pero también que beneficia al sujeto pasivo.

Muy ilustrativa es en este punto la sentencia del Tribunal Supremo de , que declara:

"En la imputación de costes a las obras en curso deberán tenerse en cuenta las siguientes normas: La imputación de los costes conjuntos se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los costes asignados a cada elemento o parte específica o individualmente enajenable de las obras sean lo más paralelos o proporcionales al valor de mercado o de realización de los mismos.

Los criterios de valoración o asignación de costes se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo.

Se habrán de detallar en la Memoria los criterios de imputación de costes utilizados y, en caso de que, por razones excepcionales y justificadas, se llegaran a modificar dichos criterios, debería darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración de las obras en curso a las que hubiera podido afectar al citado cambio.

c) Los terrenos, solares y edificaciones en general, que la empresa decida destinar al arrendamiento o al uso propio se incorporarán al inmovilizado a través del subgrupo 73, al precio de adquisición o coste de producción.

Así pues, los criterios de imputación de costes han de ser proporcionales al valor de mercado de cada elemento. Deben ser objetivos, habituales en el sector y que permitan guardar una proporción entre el precio de mercado de cada parte vendida y los costes imputados a cada una de ellas, preestablecidos, uniformes y detallados en la memoria."

Si siempre es exigible la correlación entre ingresos y gastos (artículo 19.1 del RDL 4/2004), en el caso de las promociones inmobiliarias, como hemos visto, los gastos se encuentran íntimamente relacionados con las ventas de las existencias, esto es, con los ingresos de tales ventas.

En resumen, si se altera la contabilidad del ingreso debe regularizarse la del gasto para mantener la debida correlación ingreso-gasto.

Tercero. Sanción.

Se ha impuesto sanción tributaria en aplicación del artículo 191 de la LGT.

Ahora bien, de lo expuesto resulta que la interpretación sostenida por la actora, que considera que el ejercicio al que debió imputarse el ingreso y gasto, lo es aquel en que se transmitió la posesión del inmueble por escritura pública, atendiendo también, a que, a su juicio no se había alcanzado en el ejercicio 2006 el 80% del coste de la obra; resulta que no es una interpretación irrazonable o descabellada, sino racional.

La Administración afirma la existencia de negligencia desde la perspectiva de que la Norma de Valoración 18 de la Orden de 28 de diciembre de 1994, es clara. Pero ocurre que se plantean problemas desde la perspectiva del título de transmisión y del porcentaje del coste de la obra ejecutada, por lo que no podemos aceptar que la claridad del supuesto enjuiciado justifique la culpabilidad para la exigencia de responsabilidad infractora.

Lo que nos lleva a anular la sanción impuesta al no concurrir el elemento subjetivo de la culpabilidad.

De lo expuesto resulta la estimación parcial del recurso.

Cuarto.

No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria parcial.

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

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por RESIDENCIAL NUEVA TORREDEMBARRA, S.L., y en su nombre y representación el Procurador Sr. Dº Juan Carlos Estévez Fernández Novoa, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 4 de diciembre de 2018, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto a la imputación de gastos y la sanción impuesta, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos en tales extremos, procediendo la integra regularización respecto a los gastos, confirmándola en sus restantes pronunciamientos, sin expresa imposición costas.

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

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

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.