

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087918

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de octubre de 2022

Sala 1.^a

R.G. 1820/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortización según tablas. Consideración del «valor residual» de las construcciones a efectos de la dotación de su amortización. El objeto de la presente reclamación versa sobre cuál fue el gasto que, en concepto de amortización, debió considerarse fiscalmente deducible por la entidad en el ejercicio comprobado, 2015, atendiendo, específicamente, a la existencia, o no, de valor residual en cuando al valor de la construcción de los edificios en cuestión, contabilizados como inversiones inmobiliarias, con la consiguiente incidencia que ello tendría en el cálculo del importe de la amortización anual.

Lo dispuesto en el art. 1.2 del RD 1777/2004 (Rgto. IS), debe interpretarse en el sentido de que, cuando el «valor de la construcción» de un edificio administrativo, comercial, de servicios y vivienda, o una parte de los mismos, es decir su precio de adquisición excluida la parte del mismo correspondiente al valor del suelo, se amortice en un plazo de 100 años, esa amortización agotará íntegramente ese «valor de la construcción», sin que deba tenerse en cuenta «valor residual» alguno al respecto.

Que, dicho de otra manera, supone que, a los efectos de amortizar correctamente el «valor de la construcción» de los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, debe considerarse que ese «valor de la construcción» no va a tener «valor residual» alguno una vez que haya transcurrido su período máximo de amortización de 100 años.

Lo que supone que, si una entidad amortiza sus edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas con los coeficientes de Tablas, las amortizaciones que resulten de aplicar esos porcentajes al valor de la construcción de los mismos responderá a su «depreciación efectiva» y, por tanto, serán unos importes deducibles en su integridad en el ejercicio en cuestión; sin que tal conclusión pueda verse perjudicada porque deba aplicarse, si es que es del caso, el régimen previsto para bienes usados en el art. 2.4 del RD 1777/2004 (Rgto. IS).

Dicho de otro modo, cuando se aplica el método de amortización según las tablas oficialmente aprobadas a efectos del IS (incluso, aunque se aplique el régimen previsto para «bienes usados», que permite duplicar el porcentaje máximo de amortización), no se debe considerar, en la base de cálculo, valor residual alguno de la construcción; los sistemas de amortización previstos en la normativa reguladora del IS presuponen que las cantidades a dotar que resulten de su aplicación responden a la «depreciación efectiva» del bien en cuestión, y, en este caso, el sistema -aplicar al valor de la construcción el porcentaje que le corresponda según las tablas de amortización oficialmente aprobadas- prevé que se agota la amortización de la construcción íntegramente (el valor de la construcción), sin que deba considerarse valor residual alguno. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.

RD 1777/2004 (Rgto. IS), arts. 1 y 2.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 3 de febrero de 2021, modelo A23 con número de referencia ...41, correspondiente al Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicio 2015.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 14/03/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 02/03/2021 contra el acuerdo de liquidación, dictado el 3 de febrero de 2021, por la Dependencia Regional de Inspección de la

Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), identificado en el encabezamiento.

A continuación se exponen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 21 de junio de 2018, se iniciaron por la Inspección de los Tributos actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el obligado tributario XZ, SL, con NIF ..., con carácter general, en relación con los conceptos tributarios Impuesto sobre Sociedades -régimen de consolidación fiscal- e Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes al periodo impositivo 2015.

El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras fue de 27 meses, conforme a lo establecido en el apartado 1. b) 1º y 2º del artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) ya que el obligado tributario se encontraba integrado en un grupo sometido al régimen de consolidación fiscal, computándose un total de 60 días de suspensión solicitada por el obligado tributario al amparo del artículo 150.4 de la LGT.

En relación con el cómputo del plazo señalado, la tramitación del procedimiento inspector se vio afectada por la declaración por Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, del estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, no computando a los efectos de la duración máxima del mismo los días incluidos en el período de vigencia del estado de alarma, con el límite del 30 de mayo de 2020, según lo previsto en el artículo 33.5 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

De acuerdo con lo expuesto, el procedimiento de inspección disponía de un período adicional de 78 días, siendo este el número de días comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020, para concluir.

Tercero.

La actividad desarrollada por XZ, SL en los periodos comprobados, clasificada en el epígrafe 842 del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), fue "Servicios Financieros y Contables".

XZ, SL es la sociedad dominante del Grupo .../2015, siendo la composición del mismo, en los periodos objeto del procedimiento inspector, la siguiente:

Entidad	NIF
XZ, SL	...
XW, SLU	...
XY, SL	...
QR, SL	...
TP, SL	

Cuarto.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación incoadas por la Inspección, se formalizó, con fecha 21 de diciembre de 2020, acta de disconformidad, modelo A02, con número de referencia ...41.

La regularización practicada giró sobre la indebida aplicación, a juicio de la Inspección, de la normativa tributaria relativa a la determinación de las partidas de gasto deducibles en concepto de amortización de determinados inmuebles. En concreto, entiende la Inspección, y así lo plasma en el acuerdo, que la base imponible individual de la entidad XW, SLU declarada, y empleada por el Grupo para determinar su base imponible consolidada, incluyó gastos de amortización correspondientes a inmuebles explotados en alquiler, los cuales correspondían a la aplicación de un coeficiente lineal sobre la totalidad del precio de adquisición de la construcción, sin considerar, la existencia de valor residual, algo que se entiende improcedente.

La Inspección consideró que dichos valores residuales debían ser tenidos en cuenta para calcular la amortización, excluyendo de la base de cálculo su importe, y para su cálculo y fijación solicitó los correspondientes informes al Gabinete Técnico de la Delegación Especial de Galicia.

Quinto.

Con fecha 3 de febrero de 2021, el Inspector Regional dictó acuerdo de liquidación, del que derivó una deuda a ingresar por importe total de 5.374.034,02 euros, conforme al siguiente detalle:

Cuota	4.666.799,70
Recargos	0,00
Intereses de demora	707.234,32
Deuda a ingresar / a devolver	5.374.034,02

Dicho acuerdo de liquidación fue notificado a XZ, SL el 12 de febrero de 2021.

Sexto.

Disconforme con la liquidación practicada, se interpuso contra la misma, por XZ, SL, con fecha 2 de marzo de 2021, la presente reclamación económico-administrativa ante el presente Tribunal Económico-Administrativo Central, tramitada con RG 00-01820-2021, solicitando a este órgano revisor se dicte resolución por la que se anule el acuerdo de liquidación dictado el 3 de febrero de 2021, en relación con el IS del periodo impositivo 2015, alegando no ser procedente la estimación de un valor residual de las construcciones de las inversiones inmobiliarias de XW, SLU que no sea nulo o poco significativo, de manera que no quepa la reducción de la base amortizable de dichas construcciones.

Subsidiariamente, en caso de que no se acepte la pretensión principal, solicita se anule el acuerdo de liquidación por apreciarse las deficiencias siguientes:

- * Incorrecta aplicación del método de amortización de tablas fiscales.
- * Incorrecta aplicación de las facultades revisoras establecidas en el artículo 143 del TRLIS y 131 de la LIS.
- * Ausencia de motivación de los informes de valoración emitidos por el perito de la Agencia Tributaria.
- * Incorrecta aplicación del valor residual determinado por el perito a los inmuebles INMUEBLE_1 e INMUEBLE_2.
- * Falta de incorporación a la liquidación practicada de los incrementos por las deducciones por inversiones y por donativos pendientes de aplicación.

Adicionalmente, solicita el reconocimiento de intereses de demora a su favor como consecuencia de los ingresos indebidos realizados con motivo de las declaraciones de los pagos fraccionados correspondientes al IS del ejercicio 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación impugnado, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la reclamante frente a la misma.

Tercero.

El objeto de la presente reclamación económico-administrativa versa sobre cuál fue el gasto que, en concepto de amortización, debió considerarse fiscalmente deducible por la entidad en el ejercicio comprobado, 2015, atendiendo, específicamente, a la existencia, o no, de valor residual en cuando al valor de la construcción de los edificios en cuestión, contabilizados como inversiones inmobiliarias por XW, SLU -sociedad dependiente

de XZ, SL frente a la que se gira el acuerdo de liquidación, con la consiguiente incidencia que ello tendría en el cálculo del importe de la amortización anual.

XW, SLU es una sociedad que, dentro de su actividad, realiza el arrendamiento de inmuebles siendo titular de inversiones inmobiliarias con la pretensión de llevar a cabo su explotación en régimen de arrendamiento hasta agotar su vida económica. Esto es, la sociedad, según hace constar, no prevé una disposición de los inmuebles adquiridos para el arrendamiento con anterioridad a que éstos puedan agotarse a través de su uso para tal fin.

La Inspección, tal y como venimos señalando, negó a XW, SL el derecho a la deducción de una parte del gasto de amortización, que ella había registrado contablemente, sin ajustes fiscales (se había considerado íntegramente deducible) correspondiente a todos los inmuebles que figuraban en su contabilidad como inversiones inmobiliarias destinados a la actividad de arrendamiento. Concretamente, la regularización negó el derecho a la deducción del gasto de amortización en la parte que correspondía con el valor residual de la construcción de tales inmuebles, a cuyo efecto se emplearon determinados informes elaborados por el Gabinete Técnico de la Delegación Especial de Galicia a instancia de la Inspección. En definitiva, el fundamento del ajuste es considerar que la base de amortización de los referidos inmuebles debía estar constituida por la diferencia entre su valor contable y su valor residual, excluyendo además, en el cálculo, el valor contable de los terrenos y acudiendo, para estimar los valores residuales, a informes de peritos de la Administración tributaria.

La actora, disconforme con esa interpretación efectuada por la Inspección, argumenta, en la presente reclamación, que era titular de inversiones inmobiliarias con la pretensión de llevar a cabo su explotación en régimen de arrendamiento en tanto ello fuese posible, esto es, hasta el agotamiento de su vida económica, por lo que no cabe restar del valor de construcción el importe de valor residual alguno.

Cuarto.

Pues bien, sirva indicar que la cuestión ahora debatida, esto es, la necesidad de tener o no en cuenta el valor residual del valor de construcción de edificaciones cuando éstas se amortizan conforme a las tablas fiscales previstas en la normativa del IS, ha sido resuelta por este Tribunal Central en la reciente resolución de 23 de noviembre de 2021, RG 00-01135-2019, en la que una entidad discutía semejante cuestión a la que debemos discernir en el caso que ahora nos ocupa, siendo el expediente referido a un acuerdo de liquidación dictado por la Inspección Regional de Galicia, atinente a la tributación de un Grupo Fiscal por el Impuesto sobre Sociedades.

Esa entidad, interesada en el expediente del que resultó dicha resolución de noviembre de 2021, era propietaria de inmuebles arrendados a terceros, y había amortizado contable y fiscalmente cada uno de ellos a razón de un coeficiente lineal del 4% anual, dado que se trataba de bienes inmuebles, aplicado sobre la totalidad de su respectivo valor contable (valor de construcción), considerando que al final de su período de amortización (vida útil) no tendrían valor residual alguno.

Este TEAC, en el FUNDAMENTO DE DERECHO NOVENO de esa resolución de 23 de noviembre de 2021, resolviendo el recurso de alzada promovido, al analizar si en la cuantificación de las amortizaciones fiscalmente deducibles del valor de la construcción de inmuebles que la entidad tenía arrendados, había de haber tenido en cuenta el valor residual del valor de la construcción de cada uno de esos inmuebles, determina que:

<<... la tendencia en materia de amortizaciones fiscales es a la simplificación de su regulación y del funcionamiento de las mismas, como se plasma en la actual Ley del Impuesto (la Ley 27/2014) en los términos expuestos en el Fundamento de Derecho quinto.

Este Tribunal considera que lo dispuesto en el artículo 1.2 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004) de que:

"2. Será amortizable el precio de adquisición o coste de producción, excluido, en su caso, el valor residual. Cuando se trate de edificaciones, no será amortizable la parte del precio de adquisición correspondiente al valor del suelo excluidos, en su caso, los costes de rehabilitación."

Y en las Tablas de amortización anexas a ese R.D. 1777/2004, según las que los "Edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas", o partes de los mismos, debían amortizarse con un coeficiente lineal máximo del 2% y en un período máximo de 100 años.

Debe interpretarse en el sentido de que, cuando el "valor de la construcción" de un edificio administrativo, comercial, de servicios y vivienda, o una parte de los mismos, es decir su precio de adquisición excluida la parte del mismo correspondiente al valor del suelo, se amortice en un plazo de 100 años, esa amortización agotará íntegramente ese "valor de la construcción", sin que deba tenerse en cuenta "valor residual" alguno al respecto.

Que, dicho de otra manera, supone que, a los efectos de amortizar correctamente el "valor de la construcción" de los edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas, o partes de los mismos, debe considerarse que ese "valor de la construcción" no va a tener "valor residual" alguno una vez que haya transcurrido su período máximo de amortización de 100 años.

Lo que supone que, si una entidad amortiza sus edificios administrativos, comerciales, de servicios y viviendas con los coeficientes de Tablas, las amortizaciones que resulten de aplicar esos porcentajes al valor de la construcción de los mismos responderá a su "depreciación efectiva" y, por tanto, serán unos importes deducibles en su integridad en el ejercicio en cuestión; sin que tal conclusión pueda verse perjudicada porque deba aplicarse, si es que es del caso, el régimen previsto para bienes usados en el artículo 2.4 del Reglamento del Impuesto (R.D. 1777/2004).>>

Tal como manifiesta ahora XZ, SL en su escrito de alegaciones complementarias presentadas con fecha 16 de marzo de 2022, en relación con la reclamación económico-administrativa que ahora nos ocupa, sería de aplicación esa doctrina fijada por este órgano revisor en la resolución transcrita, puesto que la reclamante también aplicó, para calcular la amortización a dotar por las inversiones inmobiliarias referidas, los coeficientes lineales de amortización fiscal previstos en la tabla de amortización fiscal de la Ley del IS, acogiéndose, en determinados casos, a la posibilidad que permite el Reglamento de amortizar aceleradamente los elementos usados, hasta un máximo del doble del coeficiente lineal máximo previsto en la tabla. Así, XW, SL aplicó coeficientes de amortización entre el 2% y el 4%, resultando periodos de amortización entre 25 y 50 años.

En dicho escenario, hemos de concluir, de nuevo, que la normativa del IS reguladora de la amortización fiscal ha de interpretarse en el sentido de que el valor de construcción de las edificaciones, no tiene valor residual alguno una vez transcurrido su periodo máximo de amortización.

Es por ello que este TEAC no puede sino estimar el presente la pretensión formulada, declarando improcedente la liquidación dictada por la Inspección en lo que a este extremo se refiere.

Quinto.

A la vista de lo concluido en el anterior FUNDAMENTO DE DERECHO, que implica la orden de anular la liquidación por el IS de 2015 girada a cargo de la entidad, no resulta procedente analizar el resto de cuestiones que se plantean, o que podrían derivarse, de ese acuerdo a anular.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

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