

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090338

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 263/2023, de 26 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15051/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Amortización de inmovilizado material. Inmovilizado material Vs Existencias. Considera la Sala que cuando la entidad actora adquirió el terreno litigioso en el año 2001, el destino previsible era la promoción urbanística, recibiendo terreno urbanizado en el que podía edificar, sin perjuicio de que los vendedores pudiesen seguir utilizando y explotando la nave a través de un contrato de alquiler, de manera que la recurrente, a través de su representante, alquiló la nave a familiares de este, anteriores propietarios del terreno, pues era la forma de continuar destinándola a almacén de coloniales, como lo venían haciendo desde el año 1983, fecha en la que se otorgó la escritura pública de declaración de obra nueva de la nave industrial. Las circunstancias concurrentes impiden considerar que cuando la recurrente adquirió el terreno y la nave ubicada en él, su única intención era explotarlo en arrendamiento con carácter permanente, pues en esa fecha el terreno ya se había aportado a la Junta de compensación y por tanto la demolición o traslado de la nave no se podía ver como una circunstancia imprevisible o desconocida, lo que convierte al arrendamiento en una utilización accidental del inmueble, irrelevante o puramente residual en la actividad de promoción inmobiliaria de la actora. La prolongación del arrendamiento durante los 7 años que transcurrieron desde la fecha de adquisición (2001) hasta el año 2008 en que finalizó el procedimiento de gestión urbanística en el que estaba inmerso el inmueble, no cambia su calificación como existencias o inmovilizado, pues dicha naturaleza no depende del mayor o menor periodo de tiempo en que el bien figure en el patrimonio de la empresa, sino de la finalidad o destino que cumpla en relación con la actividad económica o empresarial. Finalmente, afirma la Sala que tampoco nos encontramos ante un supuesto de reclasificación de inversiones inmobiliarias en existencias, cuando además lo que defiende la actora es que el inmueble litigioso tiene la consideración de inmovilizado. De esta consideración, y no del de inversión inmobiliaria del inmueble destinado a arrendamiento, es de lo que dependía que se admitiese el gasto de amortización en el ejercicio 2007 y la pérdida por baja del inmovilizado en el ejercicio 2008, por lo que procede desestimar el motivo de impugnación.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66.bis, 105 y 115.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 26.

PONENTE:

Doña María Dolores Rivera Frade.

Magistrados:

Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE
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: 00263/2023

-

Equipo/usuario: Pb

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

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

N.I.G: 15030 33 3 2022 0000132

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015051 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. EL MARCO INMOBILIARIA SA

ABOGADO FRANCISCO JAVIER GOMEZ TABOADA

PROCURADOR D./D^a. MONTSERRAT BERMUDEZ TASENDE

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

D.^a MARIA DOLORES RIVERA FRADE - PTDA.

D. JUAN SELLES FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D.^a MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a veintiséis de abril de dos mil veintitrés.

En el recurso contencioso-administrativo que, con el número 15051/2022, pende de resolución ante esta Sala, interpuesto por la entidad "EL MARCO INMOBILIARIA SA", representada por la procuradora D^a. MONTSERRAT BERMUDEZ TASENDE, dirigida por el letrado D. FRANCISCO JAVIER GOMEZ TABOADA, contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 15 de octubre 2021 que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000, contra la liquidación definitiva practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2013, minorando el saldo declarado de Bases imponibles negativas a compensar en el importe de 1.489.466,82 €. Es parte la Administración demandada el TRIBUNAL ECONOMICO-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 partes 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.

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 372.366 €.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Objeto del recurso contencioso-administrativo:

La entidad "El Marco Inmobiliaria, S.A." (EMI) interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 15 de octubre 2021 que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000, contra la liquidación definitiva practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2013, minorando el saldo declarado de Bases imponible negativas a compensar en el importe de 1.489.466,82 €.

La actividad desarrollada por la Inspección tributaria en el procedimiento en el que recayó la liquidación objeto de recurso, consistió en comprobar las Bases imponible negativas (BINs) declaradas por EMI en el ejercicio 2013, pendientes de compensación, generadas en ejercicios que aún no estaban prescritos (ejercicios 2007 a 2012), eliminando la AEAT el saldo negativo generado y declarado en relación con los ejercicios 2007 (86.021,22 €) y 2008 (1.403.445,60 €).

Los motivos en base a los cuales la entidad actora solicita que se deje sin efecto la resolución impugnada, son los siguientes:

En primer lugar, alega que la AEAT se excedió en el ámbito de su actuación, contraviniendo una Nota elaborada por ella misma (Nota 8/15) sobre el marco normativo que pretende sustentar las actuaciones inspectoras llevadas a cabo sobre ejercicios ya prescritos.

En segundo lugar, alega que la AEAT se extralimitó en su actuación, al exigir a EMI un esfuerzo probatorio de las BINs, mayor que el que exige el artículo 66 bis 3 LGT.

En tercer lugar, alega que no ha sido correcta la eliminación de la condición de inmovilizado de una nave industrial a efectos de practicar la regularización.

En cuarto lugar, la actora sostiene que la actuación de la AEAT es incoherente pues en aplicación del principio de regularización íntegra, de aceptar su condición de existencias el inmueble litigioso tenía que considerarlo al 100 % como gasto fiscalmente deducible en el IS correspondiente al ejercicio de su adquisición (IS/2001), y en el IS/2008 tenía que reconocer una BIN de 1.020.000 €

En quinto lugar, apela la actora a la incidencia de los actos propios de la Administración tributaria, alegando para ello que la Gerencia territorial del Catastro de Pontevedra efectuó un reparto del valor entre el suelo y el vuelo que sirvió de guía a EMI para distribuir el valor del inmueble litigioso del global valor de adquisición.

En sexto lugar, alega una incongruencia, y consiguiente carencia de motivación del acuerdo de la AEAT.

Segundo.

Sobre la extralimitación de la AEAT al comprobar las BINs de los ejercicios 2007 y 2008. Inexistencia:

Bajo el segundo apartado de los Fundamentos de Derecho de la demanda (el primero delimita el objeto de la controversia), la parte actora, interpretando la Nota 8/15, de 18 de abril de 2016, emitida por la AEAT sobre la

aplicación del artículo 66 bis.2 LGT, alega que la AEAT se excedió en su ámbito de actuación pues al comprobar las BINs de los ejercicios 2007 y 2008 lo hizo contraviniendo la citada Nota.

En respuesta a este primer motivo de impugnación, conviene acudir en primer lugar al texto de la norma cuestionada, artículo 66 bis LGT, que es el precepto encargado de regular el alcance que puede tener la prescripción de derechos del artículo 66, en el derecho de la Administración tributaria a comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, verificando el correcto cumplimiento de las normas aplicables (artículo 115 LGT).

El artículo 66 bis LGT, en su apartado primero establece que:

"La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley , salvo lo dispuesto en el apartado siguiente".

El artículo 115 LGT (Potestades y funciones de comprobación e investigación), también se refiere al artículo 66 bis. 2 LGT cuando en el apartado 1, párrafo segundo, dispone que:

"Dicha comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley , siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley , en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido".

El límite establecido en el artículo 66 bis.2 afecta al derecho de la Administración a iniciar el procedimiento para comprobar, entre otros elementos, las bases pendientes de compensación, en cuyo caso este derecho prescribe a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que hubiese finalizado el plazo reglamentario para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar las bases.

Con amparo en este precepto, en el mes de marzo de 2018 la AEAT inició el procedimiento de comprobación de las BINs que EMI tenía pendientes de compensar. Y como había transcurrido el plazo de diez años para comprobar las BINs declaradas en los ejercicios 1998, y 2001 a 2012, ambos inclusive -de las que el acuerdo liquidatorio reconoce la prescripción-, la comprobación se limitó a las BINs declaradas en los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013 de las que la AEAT estimó correctas las de estos 5 últimos ejercicios, y regularizó las de los ejercicios 2007 (86.021,22 €) y 2008 (1.403.445,60 €).

Ahora bien, lo que cuestiona la entidad actora no es límite temporal impuesto por el artículo 66 bis.2 LGT, sino el límite material a que se refiere la Nota 8/15 sobre el derecho a comprobar créditos fiscales pendientes. En relación con el derecho a comprobar bases, cuotas o deducciones, la Nota 8/15 (apartado 2) dice lo siguiente:

"En este caso se conjugan dos límites diferentes, uno de carácter temporal (plazo de prescripción de 10 años del derecho de la Administración para iniciar un procedimiento de comprobación) y otro de carácter material. De la aplicación conjunta de estos dos límites resulta que sólo podrán ser objeto de comprobación las bases o cuotas que se compensen en el ejercicio comprobado o que estén pendientes de compensación o las deducciones aplicadas en el ejercicio comprobado o que estén pendientes de aplicación, cuyo plazo de comprobación no esté prescrito. Por tanto, no queda incluida dentro del alcance del procedimiento la comprobación de aquellas bases o cuotas que ya hubieran sido compensadas ni las deducciones que ya hubieran sido aplicadas con anterioridad, aun cuando no hubiese transcurrido el plazo de prescripción del derecho de la Administración para iniciar la comprobación. Consecuencia de lo anterior es que, en este último supuesto, el inicio del procedimiento no interrumpirá el plazo de prescripción del derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas ya compensadas ni las deducciones aplicadas en ejercicios anteriores que no son objeto de comprobación".

De la redacción de este apartado la parte actora extrae la siguiente conclusión: tenían que quedar extramuros de las actuaciones inspectoras -que se plasmaron en el acta de 26 de septiembre de 2018, y en el acuerdo de liquidación posterior-, las BINs que en esa fecha hubieran sido objeto de compensación, queriendo por tanto excluir las BINs comprobadas que tenían su origen en los ejercicios 2007 y 2008, pero compensadas en el IS/2017, presentado el 26 de julio de 2018.

Sin embargo, el dato a tener en cuenta para saber si la Administración podía regularizar esas BINs, no es simplemente el que se hubiesen compensado con anterioridad a la regularización, sino que lo hubiese sido antes de que se iniciase el procedimiento de comprobación. No se trata de discutir o negar el derecho que tiene todo contribuyente a disponer, como dice la actora, libérrimamente de los créditos fiscales mientras no hayan sido expresa y oficialmente declarados tóxicos por la AEAT -en palabras de la parte actora-. Pero sí se trata de determinar el límite temporal en el que puede hacerlo a efectos de verificar si la AEAT ha actuado correctamente, no desde una perspectiva material, sino temporal en la regularización de esas BINs.

Una correcta interpretación de la Nota 8/2015 no puede hacerse al margen de la norma tributaria que le sirve de fundamento. Esta norma es, como hemos visto, el artículo 66 bis.2 LGT, que se refiere al derecho de la Administración a iniciar el procedimiento de comprobación de las bases compensadas o pendientes de compensación.

A la luz de su contenido, la Nota fue elaborada para ofrecer una solución a dos cuestiones: a los límites al derecho a comprobar y liquidar en los procedimientos de inspección con alcance general o parcial; y al contenido y posible efecto preclusivo de los procedimientos de inspección en relación con el derecho a comprobar las bases, cuotas o deducciones generadas en ejercicios o periodos impositivos en los que este derecho no estuviera prescrito. Ambas cuestiones se suscitaron en torno a la redacción del artículo 66 bis.2 LGT "en relación con los procedimientos que se inician a partir de la entrada en vigor de la Ley General tributaria".

La conexión de esta Nota con lo dispuesto en el artículo 66 bis.2 evidencia que la AEAT no solo puede iniciar un expediente de comprobación de las BINs no compensadas en ejercicios no prescritos, sino que, una vez iniciado el procedimiento, podrá cumplir su cometido, esto regularizar si se detectan causas para ello, sin que lo impidan las compensaciones realizadas de forma sobrevenida y en el curso de la tramitación del procedimiento inspector.

El añadido que hace la parte actora sobre la posibilidad de que estas bases fuesen provisionalmente susceptibles de consumo una vez emitido el acuerdo de liquidación, si así se solicitara una medida cautelar, en nada puede afectar a la solución que se ofrece a este primer motivo de impugnación, pues no consta que se hubiese producido aquel hecho respecto de las bases aquí discutidas.

En definitiva, no se considera que la AEAT se hubiese extendido en su ámbito de actuación, ni que hubiese contravenido la Nota 8/2015.

Tercero.

Sobre la extralimitación de la AEAT al exigir a la actora un esfuerzo probatorio de las BINs, mayor que la que exige el artículo 66 bis 3 LGT . Inexistencia:

Bajo el apartado tercero del escrito de demanda, la actora comienza diciendo que la potestad de comprobación de la procedencia de las BINs se incorporó en el Ordenamiento jurídico sin contemplar un prudente plazo transitorio, causando indefensión a aquellos contribuyentes a los que se les exige una prueba documental que no requería la normativa entonces vigente.

En respuesta a estas alegaciones, hemos de decir que la Ley que introdujo el nuevo artículo 66 bis, Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de LGT, sí incluye una disposición transitoria única (Régimen transitorio) según la cual:

"Lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley , resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación".

Esta es la función que está llamada a desempeñar toda disposición transitoria, esto es, determinar las disposiciones que deben de regir las relaciones jurídicas existentes al producirse un cambio legislativo, estableciendo el régimen jurídico aplicable a las situaciones nacidas tras su entrada en vigor.

El artículo 66 bis 3 LGT establece que "Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado".

Si acudimos ahora a la normativa propia de cada tributo, la LIS, Ley 27/2014, en su artículo 26.5, en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, después de fijar el plazo de prescripción de 10 años para la comprobación de las BINs compensadas o pendientes de compensación, establece que, transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las BINs cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

La AEAT no incurre en una extralimitación de sus potestades al exigir al contribuyente que acredite las BINs cuya compensación pretenda. Esta exigencia se recoge en la propia Ley, cuando además Ley 27/2014, en su artículo 26.5, tanto en la redacción vigente como en la redacción originaria, ya obligaba al contribuyente a acreditar las BINs cuya compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad. Y así lo exigía la norma anterior, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, cuyo artículo 25.5 establecía lo siguiente: "El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

En este caso no explica la actora qué documentación se le ha exigido que no hubiera tenido que aportar, y que hubiese determinado la regularización practicada.

Cuarto.

Sobre la correcta calificación de un inmueble como inmovilizado o como existencias. Doctrina jurisprudencial:

La discrepancia de las partes sobre este extremo radica en que, mientras que para la actora no se puede negar que el inmueble litigioso (nave industrial sita en la calle Pintor Laxeiro, 23 de Pontevedra) debe de ser calificado de inmovilizado pues fue explotado en arrendamiento desde el año 2001 hasta el año 2008, y por tanto estuvo afecto a la actividad de EMI, sin embargo la AEAT sostiene que debe ser clasificado como existencias.

Sobre el carácter de inmovilizado o de existencias del inmueble litigioso, en la liquidación practicada se dice lo siguiente:

"En relación al inmueble adquirido el 24 de noviembre de 2001 a "Victoriano Moldes Ruibal Sociedad Anónima por un valor de 2.704.554,46 €:

El sujeto pasivo contabilizó la adquisición del inmueble a "Victoriano Moldes Ruibal Sociedad Anónima por un valor de 2.704.554,46 €, separándolo en dos partidas contables del Grupo 22 de Inversiones Inmobiliarias: Cuenta 220 Terrenos y bienes naturales por 311.089,58 y Cuenta 221 Construcciones por 2.409.495,47 €.

A juicio de la Inspección, el inmueble adquirido no estuvo afecto de manera duradera a la actividad de la empresa, ni como uso propio ni explotándolo en arrendamiento, debiéndose considerar como existencia y no como inmovilizado".

Y transcribe una resolución del TEAC de 6 de octubre de 2016 (1793/14) en la que se recogen los criterios aplicables a la distinción de inmovilizado y existencias, de los que vamos a destacar los siguientes:

"Respecto al criterio de clasificación contable realizada por la entidad, esta no otorga a un elemento la cualidad de pertenecer o no al inmovilizado, sino que lo que otorga tal calificación es la función o destino que la empresa asigne al mismo. TEAC doctrina reiterada (RG 1145/11 y RG 4153/11 y RG 6383/11) y SSTS de 27-11-2012 (rec. no 1137/2010) y la de 04-07-2012 (rec. no 5653/2009)."

En relación a la intención que respecto del terreno transmitido pudiera tener el obligado tributario señala el TEAC que, conforme a la dicción literal del artículo 184.2 del TRLSA, son "los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la sociedad" los que integran el activo inmovilizado, sin que una supuesta intención de afectación duradera contradicha por los hechos pueda prevalecer frente a estos. TEAC, entre otras, la de 10-11-2010 (RG 5168/09).

En lo que respecta al plazo de permanencia de la finca en el patrimonio del obligado tributario, el mayor o menor plazo de permanencia de un elemento en el patrimonio del sujeto pasivo no convierte "per se" a dicho elemento en inmovilizado. Consultas de la DGT de 03-03-1997, 08-09-2000 (no 1511/00) y 29-01-2003 (no 115/03), SAN de 06-05-2010 (rec. no 66/2007) y SSTS de 10-10-2011 (rec. no 1254/2009) y de 17-10-2011 (rec. no 242/2009). En el mismo sentido la Consulta no 3 de BOICAC no 52. (...)

Aplicando los criterios anteriores al inmueble referenciado, resulta que se ha de considerar existencias. A juicio de la Inspección resulta acreditado que el destino previsible de este terreno, habiendo sido aprobado el correspondiente plan de ordenación, sería la compraventa o la promoción urbanística".

Estos criterios no se distancian de los que se recogen en resoluciones judiciales, y entre ellas sentencias dictadas por el Tribunal Supremo (TS), que se vienen pronunciando sobre todo a propósito de la deducción en el IS de la deducción por la reinversión de los beneficios extraordinarios obtenidos en la enajenación de inmuebles.

Y es que, en efecto, respecto a la clasificación contable del inmueble, el TS ha razonado en la sentencia de 29 de junio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:3297), que "no resulta relevante a los fines enjuiciados la cuestión contable, esto es, si el inmueble está contabilizado como parte del inmovilizado o del activo circulante, resultando, en realidad, ajena a lo debatido en el presente recurso, pues el hecho de que un bien se contabilice de una manera o de otra no cambia la naturaleza de las cosas, pues no es la contabilidad lo que determina el tratamiento sustantivo de una operación, sino más bien es la operación realizada la que ha de determinar el debido reflejo contable".

El mismo tribunal en la sentencia 26 de enero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:89) sostiene que "la contabilización inicial como inmovilizado de un terreno, solar o edificación no veda considerarlos existencias cuando se destinen a la venta, sólo lo impide que hayan sido objeto de explotación duradera"; o que "el nombre bajo el que se contabilice un bien no determina la naturaleza de la operación, sino que es más bien la operación realizada la que ha de determinar el debido reflejo contable correcto" - STS de 20 de octubre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:7157)-. Tampoco es decisivo la contabilidad de la entidad recurrente, porque la cuestión ha de ser resuelta desde la perspectiva de la realidad de las cosas, porque lo determinante es la naturaleza verdadera de los bienes transmitidos a la vista de los hechos, y no como estos aparecen contablemente anotados - STS 04 de julio de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:5457)-.

En relación a la intención con la que se ha adquirido el inmueble, el TS en la sentencia de 28 de enero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:323) señala que:

"el hecho de que inicialmente fuese la intención de (...) construir un edificio para alquilarlo no lleva como consecuencia ineluctable que el terreno formara efectivamente parte del inmovilizado material de la compañía, puesto que no acredita el destino duradero a su actividad empresarial, y menos aún que tuviera tal consideración cuando se enajenó (...). Ese propósito preliminar constituye un indicio de su asignación permanente a la actividad empresarial, pero nada más. Por consiguiente, la circunstancia de que fuera así no lleva necesariamente al desenlace de que alcanzara la condición de inmovilizado, pues otros elementos fácticos pueden demostrar que fue distinta la realidad".

Y en cuanto a la permanencia de un elemento en el patrimonio del sujeto pasivo para que merezca la consideración de inmovilizado, se trata de un requisito que ya se recogía en el Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, que aprobó el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Adscripción de los elementos patrimoniales en el Activo), estableciendo en el apartado segundo que "El Activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la Sociedad".

Esta previsión debe completarse con las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, Orden de 28 de diciembre de 1994, cuyo número 9, apartado II, de la Introducción, es del siguiente tenor literal:

"Independientemente de que en la empresa inmobiliaria las existencias están constituidas por elementos cuya permanencia en la empresa puede ser superior a un año, la clasificación entre Inmovilizado y Existencias (Activo Fijo o Circulante) para determinados elementos de la empresa vendrá determinada por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo. Por lo que un elemento inmobiliario pertenecerá al grupo de Existencias si está destinado a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y un elemento pertenecerá al grupo de Inmovilizado si se encuentra vinculado a la empresa de una manera permanente".

Por ello, como dice el TS en la sentencia de 26 de enero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:89), con cita a su vez de la anterior de 26 de septiembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:6243):

"resulta absolutamente congruente con la previsión legal, en el caso de las empresas inmobiliarias, la adaptación contenida en la letra c) de la tercera norma de valoración de la Orden ministerial de 28 de diciembre de 1994, conforme a la cual los «terrenos, solares y edificaciones, contabilizados en el inmovilizado, siempre que no hayan sido objeto de explotación, que la Empresa decida destinar a la venta, se incorporarán a existencias a través de la cuenta 609, al precio de adquisición o coste de producción deducidas, en su caso, las amortizaciones y realizando el traspaso de las posibles provisiones por depreciación» (...)"

Como vemos, el destino del inmueble es un elemento destacado por el TS, citando ahora como ejemplo de ello, la STS de 18 de abril de 2017 (ECLI:ES:TS:2017:1587), según la cual:

"Conforme a lo expuesto, la inclusión de un elemento en el activo fijo o circulante de la contabilidad de la empresa depende del destino del bien en la empresa que, además, puede ser objeto de modificación en el periodo de su permanencia en la empresa. De esta forma, los inmuebles destinados a ubicar los servicios de la empresa a través de los cuales desarrolla su actividad son bienes del inmovilizado material (...) mientras que los destinados a la venta, tanto construidos como adquiridos por la empresa, son bienes del circulante, en concepto de existencias".

Quinto.

Sobre la correcta calificación del inmueble litigioso como existencias:

En el escrito de demanda (apartado IV) la actora insiste en que el inmueble litigioso ha sido explotado en arrendamiento, y que así lo ha demostrado. A tenor de los argumentos desarrollados en su demanda, este dato ya sería suficiente para que el inmueble merezca la calificación de inmovilizado. Considera la actora que la decisión de la AEAT no atiende a la realidad fáctica concurrente en los ejercicios objeto de regularización; realidad que además conecta con el objeto social de EMI, que la propia AEAT reconoce, y del que forma parte la explotación de inmuebles y cuantas actividades tengan relación con el comercio inmobiliario en general.

En efecto, en el informe de disconformidad que obra unido al expediente administrativo se dice que la actividad principal de EMI está clasificada en el epígrafe 833.2 del IAE Promoción Inmobiliaria de edificaciones; y que en la Memoria correspondiente a las Cuentas Anuales del ejercicio 2008, y en las Cuentas Anuales del ejercicio 2013 se hace constar que el objeto social, de acuerdo a los Estatutos de la sociedad es la "adquisición, compra-venta, promoción, construcción y explotación de inmuebles y cuantas actividades tengan relación con el comercio inmobiliario en general".

Frente a estas consideraciones no podemos avanzar sin aludir a las dificultades que existen cuando se trata de calificar elementos patrimoniales de una empresa como inmovilizado o como existencias cuando se trata de empresas de promoción inmobiliaria, que como en este caso, tienen como objeto social amplio, que incluye la adquisición, promoción, construcción y explotación de inmuebles, y se añade el de compraventa, previsto en los Estatutos de la sociedad, y el más genérico de cuantas actividades tengan relación con el comercio inmobiliario en general.

Estas dificultades obligan a actuar con cautela pues como ha dicho el TS en la sentencia de 8 de febrero de 2005 (ECLI:ES:TS:2005:680) en un caso en que el objeto social de la empresa incluía la renta de edificios, la solución ha de realizarse, no desde una perspectiva abstracta y general, sino desde la realidad concreta y específica de los terrenos.

Conviene transcribir uno de los razonamientos de esta sentencia, que nos ayudará a entender lo que el TS quiere decir:

"Conceptualmente el Activo Material Fijo viene configurado por los elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, propiedad de la empresa, cuya permanencia en ella trascienda a un ejercicio económico. Por el contrario, las Existencias son aquellos otros elementos patrimoniales cuya transformación en líquido depende de su venta y forman parte del ciclo económico de explotación de la empresa.

El problema radica en que en las empresas inmobiliarias los terrenos y solares que en otro tipo de empresas configuran indiscutiblemente el Activo Material Fijo, en este tipo de Empresas constituyen el objeto de su actividad, por lo que se integran en la masa patrimonial calificada como "Existencias". La solución a este dilema la han de proporcionar no tanto las normas legales aplicables sino el objeto social de la empresa. Este criterio, el del objeto social de la empresa, sin embargo, no resuelve el problema discutido en este litigio pues el objeto social de la empresa demandante venía configurado, en la fecha en que las actas se levantaron, por: "la adquisición y urbanización de terrenos, y la promoción, construcción y explotación en venta o renta de edificios". De este modo, y dado su objeto social, los terrenos controvertidos podían ser tanto Activo Material Fijo como Existencias, pues los bienes inmuebles litigiosos podían ser destinados a la venta, en cuyo caso serían Existencias, o, contrariamente, podían permanecer indefinidamente en su patrimonio por estar destinados al arrendamiento, hipótesis en la que constituirían Activo Material Fijo. En estas circunstancias entendemos que el problema ha de ser resuelto no desde una perspectiva abstracta y general, sino desde la realidad concreta y específica de los mencionados terrenos".

La realidad concreta del terreno en el que se ubica la nave litigiosa es la que resulta de los datos obtenidos a lo largo del expediente administrativo, a saber:

El día 24 de noviembre de 2001 fue adquirido por EMI por un valor de 2.704.554,46 €, por compra a la sociedad "Victoriano Moldes Ruibal Sociedad Anónima". En ese terreno estaba construida una nave industrial dedicada a almacén de coloniales.

Desde su adquisición, en el ejercicio 2001, hasta el año 2008 EMI alquiló la nave. Así lo demuestran tanto las facturas aportadas, como los rendimientos obtenidos y las retenciones practicadas por la arrendataria.

Esta realidad, incompleta como luego veremos, es la que sirve de apoyo a la parte actora para negar el carácter de "mínimo o accidental", de la utilización del inmueble, pues a su juicio el arrendamiento es un medio mediante el cual el inmueble se rentabilizó "de forma duradera".

Sin embargo, la acreditada actividad de arrendamiento, y su prolongación hasta el año 2008, no justifican el cumplimiento de los requisitos que normativa y jurisprudencialmente se exigen para que el inmueble litigioso merezca la calificación de inmovilizado, y no de existencias, teniendo en cuenta las demás circunstancias concurrentes, valoradas por la AEAT.

-En primer lugar, el arrendamiento se concertó con la sociedad vendedora del inmueble, que siguió dedicándolo a almacén de coloniales.

-La venta tuvo lugar en el año 2001, cuando ya se había constituido la Junta de Compensación de la Unidad de ejecución 13 del PGOU A Parda (Pontevedra), a la que se había aportado la finca.

-En la escritura de venta figura como representante y Consejero Delegado de la sociedad vendedora, Ceferino, y como representante de la sociedad compradora, su hermano Claudio, Consejero delegado de EMI. El primero es Consejero Delegado de EMI, como advierte el abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda, apoderado por la sociedad desde el 18 de febrero de 2003, según figura en la escritura de apoderamiento que obra unida al expediente administrativo.

-La Junta de compensación fue constituida el 24 de febrero de 1999, y en ella participó la sociedad vendedora, prestando su adhesión a los estatutos y bases de actuación del polígono. En la misma reunión se nombraron los cargos del órgano rector, y entre ellos, el vicepresidente, cuya designación recayó en D. Ceferino.

-El 29 de marzo de 2003 el Pleno del Ayuntamiento de Pontevedra aprobó definitivamente el Plan especial de Reforma Interior de la Unidad de ejecución 13 del PGOU A Parda, que conllevaba la demolición y/o traslado de la nave industrial.

Teniendo en cuenta todos estos antecedentes fácticos, compartimos con la AEAT que cuando la entidad actora adquirió el terreno litigioso en el año 2001, el destino previsible era la promoción urbanística, recibiendo terreno urbanizado en el que podía edificar, sin perjuicio de que los vendedores pudiesen seguir utilizando y explotando la nave a través de un contrato de alquiler, de manera que EMI, a través de su representante, alquiló la nave a familiares de este, anteriores propietarios del terreno, pues era la forma de continuar destinándola a almacén de coloniales (CASH mayorista de alimentación), como lo veían haciendo desde el año 1983, fecha en la que se otorgó la escritura pública de declaración de Obra Nueva de la nave industrial.

Las circunstancias concurrentes impiden considerar que cuando EMI adquirió el terreno y la nave ubicada en él, su única intención era explotarlo en arrendamiento con carácter permanente, pues en esa fecha el terreno ya se había aportado a la Junta de compensación y por tanto la demolición o traslado de la nave no se podía ver como una circunstancia imprevisible o desconocida, lo que convierte al arrendamiento en una utilización accidental del inmueble, irrelevante o puramente residual en la actividad de promoción inmobiliaria de la actora.

La prolongación del arrendamiento durante los 7 años que transcurrieron desde la fecha de adquisición (2001) hasta el año 2008 en que finalizó el procedimiento de gestión urbanística en el que estaba inmerso el inmueble, no cambia su calificación como existencias o inmovilizado pues dicha naturaleza no depende del mayor o menor periodo de tiempo en que el bien figure en el patrimonio de la empresa, sino de la finalidad o destino que cumpla en relación con la actividad económica o empresarial.

Tampoco nos encontramos ante un supuesto de reclasificación de inversiones inmobiliarias en existencias, cuando además lo que defiende la actora es que el inmueble litigioso tiene la consideración de inmovilizado. De esta consideración, y no del de inversión inmobiliaria del inmueble destinado a arrendamiento, es de lo que dependía que se admitiese el gasto de amortización en el ejercicio 2007 y la pérdida por baja del inmovilizado en el ejercicio 2008.

Sexto.

Sobre la incidencia de los actos propios de la Administración tributaria:

La acreditación de un destino duradero del inmueble afecto a la actividad empresarial no se puede extraer de la certificación expedida el día 13 de noviembre de 2001 por la Gerencia Territorial del Catastro de Pontevedra, solicitada por la actora unos días antes de la escritura de compraventa, aunque en ella se indique que el destino de la nave era el de comercio, almacén y oficina, pues lo que aquí se cuestiona no es el uso de la nave industrial -que como hemos dicho era almacén de coloniales ya desde el año 1983- sino la consideración de inmovilizado o existencias a efectos fiscales, aplicable al IS. De esta manera, no se puede apelar a la teoría de los actos propios, y a principios como el de seguridad jurídica o interdicción de la arbitrariedad para sostener una solución contraria a la realidad constatada.

Lo mismo se puede decir del reparto entre suelo y vuelo, que EMI hizo según el porcentaje que figura en la información catastral (11,44 % para el suelo, y el 88,56 % para la construcción), pues, como ya se dice en el acuerdo del TEAR, ni siquiera sería aplicable el artículo 1.2 del Real Decreto 1777/2004 regulador del Reglamento del Impuesto de Sociedades que se cita en el acuerdo de liquidación. En este precepto se recogen normas comunes para la amortización de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inmaterial, siendo así que el inmueble litigioso no tiene la consideración de inmovilizado sino de existencias.

Aun cuando, según el artículo 3.3 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, los datos contenidos en el Catastro Inmobiliario se presumen ciertos, ello lo es " salvo prueba en contrario". Y si de lo que se trataba en este caso era de calcular el valor de mercado del suelo a la fecha de su adquisición, frente a los valores que se recogen en la certificación catastral, y su correspondiente reparto entre suelo y construcción, deben prevalecer los valores que se recogen en el documento de valoración en el ámbito de la Unidad de compensación aprobado por la Junta de Gobierno local del Concello de Pontevedra en el año 2005, o incluso en el certificado de tasación emitido en el año 2008 fijando el valor de mercado del suelo, de los que resulta que la revalorización que se hubiera podido producir en el valor del inmueble litigioso en la transmisión efectuada en el año 2001 corresponde al incremento del valor del suelo.

Séptimo.

Sobre el principio de regularización íntegra y sobre la incongruencia que se atribuye a la AEAT:

Alega la actora en su demanda, que la actuación de la AEAT es incoherente pues en aplicación del principio de regularización íntegra, de aceptar su condición de existencias el inmueble tenía que considerarlo al 100 % como gasto fiscalmente deducible en el IS correspondiente al ejercicio de su adquisición (2001), y en el IS/2008 tenía que reconocerse una BIN de 1.020.000 €

Bajo el entendimiento de que, en efecto, el principio de regularización íntegra, que hemos de conectar con el principio de buena administración, significa que la regularización de una autoliquidación ha de ser íntegra, tanto en lo que perjudica como en lo que beneficia al obligado tributario, habiéndolo reconocido esta Sala en otras

sentencias, no lo ha sido en supuestos como el que ahora se presenta, en el que la actora para conseguir esa regularización parte de que el inmueble litigioso tenía que considerarse un gasto fiscalmente deducible en el IS/2001, y de que la consideración del inmueble como existencias generó la dotación a la provisión por depreciación valorativa en el ejercicio 2008.

Esta pretensión es novedosa en esta vía judicial. Nada se alegó al respecto ni en la vía administrativa ni en la económico-administrativa. Y frente a ella el abogado del Estado alega en el escrito de contestación a la demanda que las existencias son activos y por tanto no suponen un gasto hasta que no se consumen, y no cabría admitir justificada la pérdida fiscal del ejercicio 2008 asociada a la baja contable del valor de adquisición de la construcción; extremos sobre los cuales la actora omitió todo tipo de consideración en su escrito de conclusiones.

En todo caso, respecto de las existencias, para el cálculo de las provisiones por depreciación de existencias es de aplicación el Plan General de Contabilidad de 2007, Quinta Parte, Grupo 3, Valoración Posterior Existencias, NRV 10.2.

Este tipo de provisiones se dotan por el valor de las pérdidas "reversibles" que se ponen de manifiesto con el inventario al cierre del ejercicio, cuando el precio de mercado de las existencias es inferior al precio de adquisición o coste de producción; de manera que la provisión por depreciación de existencias tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS cuando en la fecha de cierre del ejercicio se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción y que tiene carácter reversible. Y esta justificación corresponde al obligado tributario (artículo 105 LGT).

Lo mismo se puede decir de la pérdida de valor contable de las existencias, cuya acreditación también corresponde al obligado tributario (STS de 12 de febrero de 2015 (recurso 2859/2013)

Es criterio del TEAC, Resolución 07366/2019, de 26 de abril de 2022, que no resulta fiscalmente deducible en el IS la provisión o pérdida por deterioro de existencias si no está basada en una acreditada disminución, ya producida, del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo sin que un tipo determinado de mercancías se hayan vendido.

Tampoco son atendibles, a efectos de anular la liquidación practicada, los argumentos en base a los cuales la entidad actora alega una incongruencia y una carencia de motivación en la actuación de la AEAT.

Además de que la lectura de la liquidación demuestra una motivación suficiente, sobre la incongruencia lo que alega la actora es que no es coherente negar y simultáneamente admitir la deducibilidad fiscal de la amortización, y en consecuencia calificar primero el inmueble como existencia para unos párrafos después darle la consideración de inmovilizado amortizable. Se desconoce cuál sería la respuesta del TEAR a estas alegaciones, pues nada dijo la actora al respecto en la vía económico-administrativa. Pero sí ofrece una explicación el abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda, señalando que para la inspección el inmueble en todo momento ha merecido la consideración de existencias, y que fue el contribuyente el que, sin poder hacerlo, dedujo amortizaciones -que no pudieron ser regularizadas por la inspección- reduciendo el valor fiscal.

Octavo.

Sobre el alcance de la no incorporación al expediente administrativo de las autoliquidaciones del IS/2007 e IS/2008:

Por último, respecto de la no constancia en el expediente administrativo de las declaraciones del IS de los ejercicios 2007 y 2008, que han sido los ejercicios objeto de inspección, y en concreto, los saldos negativos de bases imponibles procedentes de esos ejercicios, la primera vez que la parte actora lo califica como un defecto formal o adjetivo que a su juicio conlleva la nulidad de actuaciones, ha sido en el escrito de conclusiones.

En el escrito de demanda, bajo al apartado que se refiere a las restricciones de la potestad comprobadora de la AEAT (pág. 4), la actora califica la no incorporación al expediente administrativo de las autodeclaraciones del IS de los ejercicios 2007 y 2008, como una actuación anómala, reprochando al TEAR (página 8) que no hiciese observación alguna al respecto.

Al margen de que la parte recurrente con esta actuación procesal pudiera estar incumpliendo lo previsto en el artículo 65.1 LJCA, según el cual en el escrito de conclusiones no podrán plantearse cuestiones que no hayan sido suscitadas en el escrito de demanda, una postura favorable a la tutela judicial efectiva invita a este tribunal a responder a los argumentos expuestos por aquella, aunque lo sea para rechazar el motivo de nulidad invocado.

Ningún reproche se puede hacer al TEAR desde el momento en que EMI, en las alegaciones efectuadas en la vía económico-administrativa, no hizo ninguna alegación sobre ello.

Esta Sala no desprecia la importancia del expediente administrativo. Al contrario, como hemos dicho en la sentencia de 22 de marzo de 2022 (ECLI:ES:TSJGAL:2022:2137), a tenor de lo dispuesto en el 70.1 y 2 de la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el expediente administrativo se configura como el conjunto de documentos y de actuaciones que se suceden a lo largo de un procedimiento administrativo, y que culmina en el acto que le pone fin, y tanto en los procedimientos iniciados de oficio como en los iniciados a instancia de parte -aunque en estos últimos no es infrecuente que la Administración

se mantenga inactiva dando lugar a un silencio administrativo-, pesa sobre las Administraciones Públicas la obligación de integrar el expediente con todos los documentos, pruebas, dictámenes, decretos, acuerdos, notificaciones y demás diligencias practicadas, y en definitiva, con todos los documentos que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa.

Ahora bien, no se pueden anudar las mismas consecuencias a la no incorporación de documentos que sirven de antecedente y fundamento a la resolución administrativa a los que no tienen acceso los interesados salvo que se incorporen al expediente administrativo, en cuyo caso la no incorporación al expediente dará lugar a la nulidad del procedimiento, que a la no incorporación de documentos que sí están en poder o al alcance de los interesados, como son los elaborados por ellos mismos.

La actora ha podido articular la defensa de sus intereses frente a los datos extraídos por la AEAT de las autodeclaraciones de los ejercicios 2007 y 2008 presentadas por ella misma; documentos que además fueron incorporados al procedimiento judicial por haberlo propuesto aquella como prueba documental, frente a los cuales, como también advierte el abogado del Estado en su escrito de conclusiones, no ha hecho ninguna alegación que pusiera de manifiesto la incorrecta actuación de la AEAT, sino que incluso, llegó a decir en su demanda que la AEAT tenía que haber estado única y exclusivamente a lo resultante de sus autoliquidaciones y su contabilidad.

Por todo ello, este motivo de impugnación también ha de ser desestimado.

Noveno.

Sobre la 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.

Las dudas generadas en el análisis y solución de las cuestiones sometidas a debate, impiden hacer un pronunciamiento en materia de costas.

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

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "El Marco Inmobiliaria, S.A." contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de fecha 15 de octubre 2021 que desestima la reclamación económico-administrativa número NUM000, contra la liquidación definitiva practicada por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT, en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2013, minorando el saldo declarado de Bases imponibles negativas a compensar en el importe de 1.489.466,82 €.

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. 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, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

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.