

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092393

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 1241/2023, de 14 de diciembre de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 393/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración del inmovilizado material. Provisión por deterioro. Se consigna en el acuerdo de liquidación que la entidad dotó incorrectamente sus deterioros, al no haber tenido en consideración las amortizaciones de sus inmuebles, ni contables ni fiscales. Por ello, cuando en el certificado de TINSA se dice que se han calculado los valores de mercado a 31-12-2014 y 31-12-2010 y que la diferencia entre ambos se debe exclusivamente a la modificación de las condiciones de mercado entre ambas fechas, no habiéndose contemplado otros factores de la actividad como la amortización o la situación financiera del propietario, se pone de manifiesto un cálculo incorrecto del deterioro sufrido por los inmuebles, ya que no puede admitirse un deterioro calculado por diferencia de valores de tasación, sin tener en consideración las amortizaciones de los inmuebles. En efecto, si se hubiese registrado el deterioro sufrido por los inmuebles en 2011 las amortizaciones hubieran sido inferiores a las realizadas por la empresa (la base de la amortización sería inferior). Sobre esta cuestión la perito manifestó que en este caso el deterioro sería mayor, pero debe tenerse presente que de haberse hecho el test de deterioro, año a año, podría ocurrir que en alguno de los ejercicios existiese una reversión total o parcial de tal deterioro. En este sentido, como se señala en el acuerdo de liquidación, la recurrente ha obviado el efecto que el deterioro existente a 31 de diciembre de 2010 produciría sobre las amortizaciones de los ejercicios siguientes, lo que no consideró para calcular el deterioro deducible en 2014 imputable a ejercicios no prescritos. Y es que existiendo ya a 31 de diciembre de 2010 un deterioro de valor, tal circunstancia tendría que haber tenido consecuencias en las amortizaciones contables y fiscales siguientes, de modo que al no hacerlo así, la sociedad dotó incorrectamente sus deterioros, al no tener en consideración las amortizaciones de los inmuebles. Es decir, tras la constancia de una pérdida por deterioro de valor a 31 de diciembre de 2010, aunque su efecto se registre contablemente a 31 de diciembre de 2014, los cargos por amortización del activo se deben ajustar en los ejercicios futuros 2011, 2012, 2013 y 2014, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante, de manera que el efecto conjunto en el valor del activo a 31 de diciembre de 2014 resultante de la amortización y el deterioro de valor sea el mismo que si se hubiera registrado el deterioro existente a 31 de diciembre de 2010. Por todo lo expuesto, procede acordar la desestimación del recurso interpuesto.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma 2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 69 y 105.

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 12.

PONENTE:

Don Jorge German Rubiera Alvarez.

Magistrados:

Don MARIA JOSE MARGARETO GARCIA
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA
Don JOSE RAMON CHAVES GARCIA
Don DANIEL PRIETO FRANCOS

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

N.I.G: 33044 33 3 2022 0000385

SENTENCIA: 01241/2023

RECURSO: P.O. nº 393/2022

RECURRENTE: Urbis Atenea, S.L.

PROCURADORA: Doña Ana Tartiere Lorenzo

LETRADO: Don Víctor Tartiere Goyenechea

RECURRIDO:

ABOGACÍA DEL ESTADO: Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.)

Don Joaquín Francisco Viaño Diez

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a catorce de diciembre de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 393/2022, interpuesto por Urbis Atenea, S.L., representado por la Procuradora doña Ana Tartiere Lorenzo y asistido por el Letrado don Víctor Tartiere Goyenechea, contra el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias (T.E.A.R.A.), representado y asistido por el Sr. Abogado del Estado don Joaquín Francisco Viaño Diez, en materia tributaria.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Jorge Germán Rubiera Álvarez

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Por Auto de 10 de octubre 2022, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

Cuarto.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularsen sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

Quinto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 7 de diciembre pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

La parte actora interpone recurso contencioso-administrativo contra la resolución del TEARA de 18 de febrero de 2022, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa nº NUM000 interpuesta contra el acuerdo dictado en fecha 9 de marzo de 2018 por el Inspector Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Asturias por el que se practicaba liquidación provisional en relación al concepto Impuesto sobre Sociedades y ejercicio 2014, resultando una cantidad a ingresar de 64.620,31 euros (cuota de 59.519,37 euros e intereses de demora por importe de 5.100,94 euros).

La demanda se fundamenta en los siguientes hechos:

Comienzan las actuaciones con procedimiento inspector de comprobación e investigación en relación al Impuesto sobre sociedades de 2014 iniciado mediante notificación de la correspondiente comunicación de inicio en fecha 11 de abril de 2017. La comprobación, de carácter parcial, se limitaba a la "comprobación de deterioro de enajenación de inmovilizado".

En fecha 6 de septiembre de 2017 se comunica la puesta de manifiesto del expediente y apertura del trámite de audiencia previo a la propuesta de liquidación. URBIS ATENEA, S.L. presenta escrito de alegaciones con fecha 20 de septiembre de 2017.

Como resultado de las actuaciones se incoa ACTA DE DISCONFORMIDAD, A02 Núm. Acta NUM001, de fecha 26 de septiembre de 2017. Con la notificación de esta última se comunicaba apertura de plazo de 15 días para alegaciones. Con fecha 18 de octubre de 2017 URBIS ATENEA, S.L. presenta el correspondiente escrito de alegaciones.

Como contestación a las mismas se dicta acuerdo de fecha 9 de marzo de 2018 del Inspector Regional de la dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de Asturias.

La regularización practicada consiste en aumento de la base imponible en cuantía de 1.995.114,76 € correspondientes a deterioros de inmuebles que la sociedad consideró deducibles y la administración entiende que no lo son.

URBIS ATENEA, S.L. contabilizó deterioros de inmuebles por importe de 6.128.203,85 € considerando no deducibles fiscalmente la cantidad de 3.733.449,78 € computando, de esta manera, un deterioro fiscal de 2.394.754,07 €. Los deterioros no deducibles fiscalmente respondían a la finalidad de considerar como gasto fiscal exclusivamente el deterioro correspondiente al periodo 2011-2014, excluyendo de tal consideración el deterioro que hubiese sido generado con anterioridad al año 2011 (que correspondería a ejercicios prescritos). Para la determinación del deterioro producido entre 2010 y 2014 la entidad se sirvió de sendas tasaciones realizadas por TINSA, TASACIONES INMOBILIARIAS, S.A. sobre el valor de los inmuebles a fechas 31 de diciembre de 2014 y

31 de diciembre de 2010 así como de manifestación expresa de D. Sixto, Director del Departamento de Visado de dicha entidad tasadora en relación con los encargos de valoración realizados por URBIS ATENEA S.L.

Frente a esta actuación de la entidad, la inspección considera que "no puede admitirse un deterioro calculado por diferencia de valores de tasación, sin tener en consideración amortizaciones de los inmuebles" para acabar determinando que "cuando no se ajustan las cuotas de amortización de los ejercicios futuros tras una pérdida por deterioro del valor del inmovilizado, el efecto práctico que sucede en estos casos es que una parte de las amortizaciones venideras registradas y deducidas fiscalmente se corresponden con el deterioro de valor producido".

Contra dicho acuerdo se interpone con fecha 12 de abril de 2018 reclamación económico-administrativa desestimada mediante Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias ahora recurrida.

Procedimiento inspector de comprobación e investigación en relación al Impuesto sobre sociedades de 2015 iniciado mediante notificación de la correspondiente comunicación de inicio en fecha 11 de mayo de 2020. La comprobación, de carácter parcial, se limitaba a la "comprobación de los ajustes al Resultado Contable" entre los que se encontraba ingreso no computable realizado por reversión de deterioro de inmuebles que había resultado no deducible en 2014.

Como resultado de las actuaciones se incoa ACTA DE CONFORMIDAD A01 Num. Acta: NUM002 de fecha 8 de julio de 2020 en la que la administración da su expresa aprobación a los cálculos realizados por la entidad en cuanto a la reversión fiscal de los deterioros.

Sigue la demanda que la inspección considera que en la diferencia de valor de los inmuebles puesta de manifiesto entre los años 2010 y 2014 hay una parte producida por circunstancias ajenas al uso y otra por el propio uso. Así, de la diferencia de valor total existente en el periodo 2010-2014, resta la pérdida de valor por el uso por entender que esta pérdida ya está deducida por la sociedad a través del gasto de amortización. Se indica que este argumento queda total y absolutamente invalidado con el certificado aclaratorio emitido por TINSA en relación con las diferencias de valor puestas de manifiesto entre el ejercicio 2010 y el 2014 en el que manifiesta expresamente que "La diferencia entre los valores emitidos a ambas fechas se debe exclusivamente a la modificación de las condiciones de mercado entre ambas fechas, no habiéndose contemplado otros factores propios de la actividad como la amortización o situación financiera del propietario."

Se señala que esta manifestación expresa realizada por el perito tasador de los inmuebles evidencia que la pérdida de valor producida entre los ejercicios 2010 y 2014 calculada y certificada por dicho perito corresponde al concepto deterioro (Pérdida de valor reversible por la obsolescencia técnica o comercial de un producto, el propio mercado u otras variables generalmente no controlables por la empresa) y no al concepto amortización (pérdida de valor irreversible por efecto del tiempo y del uso). El informe pericial emitido por la economista y auditora doña Felicísima corrobora que en la diferencia de valor de los inmuebles computada entre 2010 y 2014 no incluye pérdida de valor por el uso.

Se indica que la inspección cuantifica la pérdida de valor por el uso entre 2010 y 2014 en el importe de las amortizaciones que han sido deducidas por URBIS en esos años.

Las cantidades deducidas por URBIS en concepto de amortización son las siguientes:

a) Para todos los inmuebles a excepción del parque comercial ATENEA EXPANSION: Valor de adquisición o coste de producción del inmueble por coeficientes establecidos en el artículo 12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS).

b) Para el parque comercial ATENEA EXPANSION: el coste de producción de este inmueble por el DOBLE de los coeficientes establecidos en el artículo 12 de la LIS. Esto en aplicación de los beneficios fiscales contemplados por la LIS para las empresas de reducida dimensión y que permiten que, fiscalmente, se dupliquen estos coeficientes.

El criterio que la inspección aplica para cuantificar la pérdida por el uso en el importe de las amortizaciones deducidas por la sociedad es manifiestamente incorrecto por varios motivos:

La administración, en ningún momento, ha aportado prueba de objetiva pérdida de valor por este concepto que habría requerido un informe pericial derivado de la visita de los inmuebles por un experto tasador.

Si la amortización contable es sólo una estimación, qué decir de la amortización fiscal superior a la contable (caso del parque comercial ATENEA EXPANSION con una amortización fiscal doble a la amortización contable).

Se afirma que la inspección no sólo considera, en contradicción con lo manifestado por el perito tasador inmobiliario, que las diferencias de valor puestas de manifiesto en los inmuebles propiedad de URBIS, contienen pérdida de valor por el uso y paso del tiempo sino que cuantifica esta pérdida en importe equivalente a las amortizaciones, alejándose de cualquier criterio objetivo de cálculo de esta pérdida de valor para conocer el valor razonable de los bienes. Todo ello, sin acudir a valorar el estado del inmueble.

Se indica que la inspección ha considerado que el importe de las amortizaciones practicadas por la empresa, han de considerarse como menor importe del deterioro y por ello, las resta para considerar solo la diferencia como deterioro deducible.

La inspección llega a la siguiente paradójica conclusión: toda la pérdida de valor producida entre 2010 y 2014 es en concepto de amortización (pérdida por uso y paso del tiempo), siendo esta, además, superior a la certificada por experto independiente en el caso de Alcalá Atenea y en el de Avenida de la Albufera.

La inspección considera que la totalidad del deterioro contable por importe de 3.042.668,17 € es no deducible fiscalmente.

- El Parque Comercial Alcalá Atenea entró en funcionamiento en diciembre de 2008 por lo que, a 31 de Diciembre de 2014 tenía 6 años de antigüedad.

- El deterioro contable de este Parque Comercial, que la inspección no cuestiona, es de 3.042.668,17 €.

Las conclusiones de la inspección sobre este parque comercial son las siguientes: La totalidad del deterioro por importe de 3.042.668,17 € se produce entre 1 de diciembre de 2008 y 31 de diciembre de 2010, aproximadamente en un período de dos años. Entre 2010 y 2014 la inspección determina que toda la pérdida de valor se debe al uso.

Se reitera que, a juicio de la inspección, en los cuatro años siguientes no se produce pérdida de valor por deterioro (sólo por uso). Entiende la inspección que la crisis del mercado inmobiliario, además de la disminución del consumo por la crisis económica generalizada (cuestión que afecta también al valor de un centro comercial) no disminuye el valor de Alcalá Atenea, entre 2010 y 2014.

Se señala que la inspección afirma que si la empresa hubiera contabilizado el deterioro en 2010, ejercicio en el que ya se había producido, las amortizaciones de los ejercicios 2011 a 2014 hubieran sido menores a las contabilizadas por la empresa, para continuar diciendo, que "si se pretende corregir un error contable puesto de manifiesto el 31 de diciembre de 2014 en relación con un deterioro que ya existía a 31 de diciembre de 2010, también había que haber corregido o ajustado el importe de las amortizaciones de los ejercicios 2011 a 2014 (...)", y finalizar afirmando, faltando a la verdad de forma manifiesta que "esto es precisamente lo que no ha hecho el obligado tributario y es lo que lisa y llanamente lleva a cabo la Sr. Inspectora actuaria (...)"

Se dice que la inspección no puede argumentar que el ajuste que realiza es para eliminar el efecto del exceso de amortizaciones de los años 2010 a 2014 porque la actuaria ajusta la totalidad de las amortizaciones contables y fiscales correspondientes a esos ejercicios y no los excesos de amortización que según la administración existieron. Aún no admitiendo que hubo exceso de amortización jamás ese supuesto exceso de amortización alcanzaría a la totalidad de las mismas.

Se indica por la recurrente que los conceptos de amortización y deterioro son distintos. Y que la administración obvia esta diferenciación cuando afirma que "cuando no se ajustan las cuotas de amortización de los ejercicios futuros tras una pérdida por deterioro del valor del inmovilizado, el efecto práctico que sucede en estos casos es que una parte de las amortizaciones venideras registradas y deducidas fiscalmente se corresponden con el deterioro de valor producido". Se señala que si la inspección considera que las amortizaciones contables y fiscales de URBIS fueron excesivas entre 2010 y 2014 tendría que haber modificado estas y no convertirlas en deterioro. No lo hizo porque su actuación estaba limitada a los deterioros, sin poder entrar en las amortizaciones, por eso transformó unas en otras a total conveniencia en lugar de ampliar actuaciones a la comprobación de las amortizaciones.

Se afirma que si algo ha quedado claro a lo largo de todo el procedimiento es que la empresa fue consciente en todo momento de que el deterioro contable dotado en 2014 pudo haberse generado a lo largo de varios años y, al objeto de determinar y acotar el producido en los cuatro últimos (los no prescritos y, en consecuencia deducibles), encargó tasaciones en los ejercicios 2010 y 2014. Si tenemos el valor de un bien en dos momentos de tiempo determinados, su diferencia es la alteración producida en ese intervalo temporal y no en otro.

Se señala que las tasaciones realizadas por los peritos de TINSA no fueron cuestionadas en ningún momento por la inspección de los tributos como así puede deducirse del expediente.

Se indica que el TEAR compensa amortizaciones con deterioros en una mezcla sin orden ni concierto queriendo eliminar el supuesto exceso de amortizaciones practicadas por URBIS sobre las que la inspección no tenía competencia para modificar.

Se manifiesta por la actora que en las actuaciones de comprobación del ejercicio 2015 la inspección, realizada por otro actuario de la Agencia Tributaria, da validez a las reversiones contables y fiscales de deterioros realizadas por la empresa conforme a sus criterios y no a los establecidos por la inspección del ejercicio 2014.

Se afirma que se pone de manifiesto una clara diferencia de criterios mantenidos por la inspección. La inspectora que revisó el cálculo de los deterioros del ejercicio 2014 levantó un acta en el que incrementó la base imponible de Impuesto de Sociedades en 1.995.114,76 €. Por el contrario, el inspector de 2015 dio su expresa conformidad a la reversión de deterioros realizada por la empresa en 2015 consecuencia de los registrados y deducidos por la empresa en 2014.

Se aduce que la administración no ha aportado en ningún momento prueba que destruya la aportada por la empresa. La empresa aporta prueba de la pérdida de valor por deterioro (y no por uso) producido entre 2010 y 2014. Si la administración no considera válida esta prueba y entiende que en esa pérdida de valor está incluida la producida por el uso, debe aportar prueba en contra ya que la pérdida de valor, tanto por deterioro como por uso, es algo objetivamente cuantificable limitándose la administración a hacer cálculos estimatorios de la misma.

Como fundamentos de derecho se alega que la resolución recurrida vulnera el Real Decreto 1514/07 de 16 de noviembre que regula el Plan General de Contabilidad, la norma de registro y valoración segunda, en su apartado 2.2 de dicho Plan. Se añade que se ha efectuado el cálculo de los deterioros de forma individualizada, habiéndose aportado doce informes periciales elaborados por TINSA, TASACIONES INMOBILIARIAS, S.A. sobre el valor de los inmuebles a fechas 31 de diciembre de 2014 y 31 de diciembre de 2010. Frente a esto, la administración, sin ninguna prueba, se limita a aducir una serie de cuestiones relativas a aspectos puramente administrativos, sin aportar valoración contradictoria alguna que razonase la improcedencia de la pérdida de valor.

Por la Administración demandada se solicitó la desestimación del recurso interpuesto.

Segundo.

La cuestión litigiosa que presenta el presente procedimiento se centra en la admisibilidad como gasto fiscal de la dotación por deterioro en la cuenta 6910000 "pérdida por deterioro del inmovilizado material". Tal como se recoge en el apartado 3 de la diligencia nº 3, la entidad contabilizó en la referida cuenta, pérdidas por deterioro de 6.128.203,85 euros y realizó un ajuste extracontable por importe de 3.733.449,78 euros, computando un deterioro fiscal de 2.394.754,07 euros, que se correspondería con el deterioro sufrido en su Inmovilizado material en el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2014. Para justificar la procedencia de dicho importe se apoya en varios informes periciales emitidos por TINSA.

Respecto a los deterioros de inversiones inmobiliarias, dado que el RD Leg 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no establece ninguna regulación específica respecto de las correcciones valorativas registradas como consecuencia del deterioro de valor de los elementos patrimoniales (existencias, inmovilizado material o inversiones inmobiliarias), será de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en este sentido Consulta de la DGT nº 3157/2013, de 24 de octubre de 2013).

En concreto, en relación con el inmovilizado material, la norma de registro y valoración 2ª en su apartado 2.2, del PGC, señala que: "Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. (...).

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

Por tanto, el gasto por deterioro contabilizado será fiscalmente deducible en el propio ejercicio en que se contabilice, siempre que en el mismo se manifiesten las causas determinantes de la pérdida de valor conforme a lo establecido en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 2ª del PGC, arriba reproducida, es decir cuando a la fecha de cierre del ejercicio se constate que su valor contable supera el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

Esto es, la fijación de la dotación por deterioro exige, al menos al cierre de cada ejercicio, realizar una comparativa entre el Valor contable del elemento patrimonial y el mayor de dos: Valor en Uso o Valor Razonable Neto.

La recurrente pretende deducir en el ejercicio 2014 la totalidad del deterioro que, según la misma, se ha producido a lo largo del período 2011-2014. Ha de tenerse presente que en cualquier pérdida por deterioro de valor rige el principio de inscripción contable (art. 19.3 del TRLIS). Con arreglo a este último precepto (apartado 1), la regla general de imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades atiende al principio de devengo. No obstante, tratándose de gastos contabilizados en un ejercicio posterior al de su devengo, su imputación fiscal procede realizarla en el ejercicio de inscripción contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior. La recurrente afirma respetar esta norma en cuanto que ha excluido de la consideración como gasto fiscal el deterioro generado en los ejercicios prescritos (períodos anteriores al 1 de enero de 2011).

Tercero.

Se señala por el TEARA que el acotamiento del deterioro generado en el período 2011-2014 no queda garantizado con los cálculos ofrecidos por la recurrente, pues es perfectamente posible que el deterioro que se refleja por la diferencia entre los valores razonables existentes en dos fechas distintas, hubiese podido generarse con anterioridad (piénsese en la crisis inmobiliaria que afectó a nuestro país en los años posteriores a 2007), por lo que no resulta descabellado asumir que buena parte -o incluso la totalidad- del deterioro que ahora se pretende

computar hubiese podido ser generado en los años iniciales de la crisis, lo que lleva a cuestionar el gasto fiscal pretendido, toda vez que al no haberse respetado el principio del devengo y pretender la deducción de un gasto devengado en ejercicios anteriores, no queda garantizado que ello no conduzca a una tributación inferior (lo que prohíbe la norma).

Hemos de señalar que los informes periciales de TINSA no exteriorizan la motivación del perito para fijar el valor de los distintos inmuebles a fecha 31 de diciembre de 2010. A este respecto, como señaló don Sixto en su comparecencia judicial, el valor de los inmuebles en 2010 aparece en el apartado de "observaciones" y no está certificado, lo que pone en entredicho el cálculo del deterioro producido entre 2011 y 2014 reclamado por la recurrente. No obstante lo anterior, dado que se trata de cálculos que han sido utilizados por la propia Inspección examinaremos la legalidad de la liquidación practicada, a la vista de las objeciones planteadas por la actora frente a dicha liquidación.

Cuarto.

Sostiene la recurrente que la Inspección no sólo considera, en contradicción con lo manifestado por el perito tasador inmobiliario, que las diferencias de valor puestas de manifiesto en los inmuebles propiedad de URBIS, contienen pérdida de valor por el uso y paso del tiempo sino que cuantifica esta pérdida en importe equivalente a las amortizaciones, alejándose de cualquier criterio objetivo de cálculo de esta pérdida de valor para conocer el valor razonable de los bienes. Se añade que la Inspección ha considerado que el importe de las amortizaciones practicadas por la empresa, han de considerarse como menor importe del deterioro y por ello, las resta para considerar solo la diferencia como deterioro deducible.

Por su parte, la perito doña Felicísima en su comparecencia judicial manifestó que pese a que el perito (TINSA) señaló que no se tenía en cuenta la amortización en la valoración, la Administración dice que sí lo ha tenido en cuenta (minuto 11 de la grabación).

Hemos de señalar que el gasto por deterioro es deducible siempre que la pérdida esté bien contabilizada, prueba que incumbe al obligado tributario (art. 105.1 de la LGT).

Se recoge en el acuerdo de liquidación que la entidad computó en su autoliquidación un deterioro fiscal de 2.394.754,07 euros, cuando realmente fue de 399.639,31 euros, insertando un cuadro con los cálculos de deterioros comprobados, por lo que no es deducible la dotación por deterioro no ajustada de 1.995.114,76 euros. Se señala que la pérdida contable reflejada en 2014 de ejercicios anteriores debería haberse reflejado, contable y fiscalmente, en el ejercicio anterior correspondiente. Se añade que al tratarse de un gasto reflejado en un período impositivo posterior a aquél que le corresponde por imputación temporal, únicamente se podrá integrar en la base imponible del ejercicio 2014 en el caso de que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal.

A continuación en el acuerdo de liquidación se indica, con apoyo en el cuadro anteriormente incluido en el mismo, que la entidad ha deducido en 2014 un deterioro que corresponde a ejercicios prescritos, lo que ejemplifica citando el caso de Alcalá Atenea en que dotó un deterioro fiscal de 1.877.980,80 euros que corresponde a las diferencias de valor de tasación 2010 y valor en uso 2014 (14.709.302,35 - 16.587.283,15 = -1.877.980,80), cuando el deterioro del 2010 a 2014 fue inexistente dado que la entidad no tuvo en consideración las amortizaciones (contables ni fiscales, amortizaciones aceleradas).

En el año 2010 el VNF era de 18.763.418,40 y el valor en uso de 16.587.283,00, mientras que en el año 2014 el VNF era de 16.820.020,63 y el valor en uso de 14.709.302,25.

Por tanto el deterioro existente en 2010 era de 2.176.135,40 euros y el deterioro existente en 2014 era de 2.110.718,38 euros. Esto es, este deterioro ya existía en el año 2010. Siendo el menor valor en uso 2014-2010 de 1.877.980,75 y la amortización fiscal 2011 a 2014 de 1.943.397,77, ha existido una depreciación de -65.417,02 euros. Y similar metodología se aplica en relación al edificio de la calle Uría.

Se consigna en el acuerdo de liquidación, a la vista de los anteriores ejemplos, que la entidad dotó incorrectamente sus deterioros, al no haber tenido en consideración las amortizaciones de sus inmuebles, ni contables ni fiscales.

Por ello, cuando en el certificado de TINSA se dice que se han calculado los valores de mercado a 31-12-2014 y 31-12-2010 y que la diferencia entre ambos se debe exclusivamente a la modificación de las condiciones de mercado entre ambas fechas, no habiéndose contemplado otros factores de la actividad como la amortización o la situación financiera del propietario, se pone de manifiesto un cálculo incorrecto del deterioro sufrido por los inmuebles, ya que no puede admitirse un deterioro calculado por diferencia de valores de tasación, sin tener en consideración las amortizaciones de los inmuebles.

En efecto, si se hubiese registrado el deterioro sufrido por los inmuebles en 2011 las amortizaciones hubieran sido inferiores a las realizadas por la empresa (la base de la amortización sería inferior). Sobre esta cuestión la Sra. Felicísima manifestó que en este caso el deterioro sería mayor, pero debe tenerse presente que de haberse hecho el test de deterioro, año a año, podría ocurrir que en alguno de los ejercicios existiese una reversión total o parcial de tal deterioro. En este sentido, como se señala en el acuerdo de liquidación, la recurrente ha obviado

el efecto que el deterioro existente a 31 de diciembre de 2010 produciría sobre las amortizaciones de los ejercicios siguientes, lo que no consideró para calcular el deterioro deducible en 2014 imputable a ejercicios no prescritos. Y es que existiendo ya a 31 de diciembre de 2010 un deterioro de valor, tal circunstancia tendría que haber tenido consecuencias en las amortizaciones contables y fiscales siguientes, de modo que al no hacerlo así, la sociedad dotó incorrectamente sus deterioros, al no tener en consideración las amortizaciones de los inmuebles. Así, la Norma de Registro y Valoración 2ª (inmovilizado material) del RD 1514/2007 dispone en su apartado 2.1 que: "Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro".

Es decir, tras la constancia de una pérdida por deterioro de valor a 31 de diciembre de 2010, aunque su efecto se registre contablemente a 31 de diciembre de 2014, los cargos por amortización del activo se deben ajustar en los ejercicios futuros 2011, 2012, 2013 y 2014, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante, de manera que el efecto conjunto en el valor del activo a 31 de diciembre de 2014 resultante de la amortización y el deterioro de valor sea el mismo que si se hubiera registrado el deterioro existente a 31 de diciembre de 2010.

Se sostiene en el informe pericial de doña Felicísima, con invocación de la NRV 22, que como consecuencia de la obtención de información sobre deterioros en 2014, se modifica el valor de los activos de la recurrente en ese ejercicio y es a partir del mismo, de forma prospectiva cuando se ajustan las amortizaciones a la baja.

Así, en dicha norma se establece: "Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos".

No podemos acoger este criterio pericial, por las razones que señala el TEARA en la resolución recurrida: La entidad defiende que la corrección del valor de los inmuebles con ocasión del pretendido deterioro ocasionado en años anteriores tiene cabida en lo que la norma contable califica como "cambio de estimaciones", que tendría incidencia de forma prospectiva en los ejercicios subsiguientes. La misma NRV 22ª del PGC recoge la definición de error contable: "se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas". Por tanto, caso de admitir el deterioro contable de los inmuebles, no nos encontraríamos ante un "cambio de estimación contable", sino que la empresa simplemente olvidó evaluar, al cierre de cada ejercicio, si existían indicios de aquel deterioro y, con ello, de su consiguiente contabilización.

La misma perito recoge en su informe que si la Inspección hubiera hecho lo que dice que ha hecho la cantidad restada a la diferencia de valor existente entre 2014 y 2010 habría sido mucho menor, recogiendo en la página 18 de su informe un cuadro en el que fija como supuesto exceso contable y fiscal un importe total de 272.923,97 euros (y no de 1.995.114,76 euros que fija la Inspección). Sin embargo, se trata de un cuadro en el que solo se recoge el resultado final de los "supuestos" excesos de amortización 2010-2014, sin explicitar el método del cálculo, ni motivar como se ha llegado a tal resultado, por lo que no se ha desvirtuado la corrección de los cálculos contenidos en la liquidación impugnada, en la que se recoge como en la diligencia nº 4 la entidad aporta un cuadro con amortizaciones contables y aceleradas de Alcalá Atenea. Asimismo se hace constar que la entidad en el cuadro anterior no incorporó ni el valor ni las amortizaciones contabilizadas de una serie de activaciones que sí constan en cuadro con detalle de amortizaciones aportado en asiento registral que se reseña y que se insertan en el propio acuerdo de liquidación. A continuación se señala que la amortización fiscal de 2.988.222,90 se ha obtenido sumando a la aportada por la entidad (2.913.605,58) la amortización contable de 2008 (22.356,68) y la de las partidas activadas que constan sombreadas (52.260,65) y que no fueron consideradas. Seguidamente se incluye un cuadro con los cálculos de los deterioros comprobados, que suman un total de 399.639,31 euros, de lo que se concluye que no es de deducible la dotación por deterioro no ajustada de 1.995.114,76 euros.

Por otro lado, no se constata extralimitación de la actividad inspectora, cuya comprobación se ha limitado al alcance inicialmente comunicado de comprobación del deterioro del inmovilizado, lo que no impide que para verificar la corrección de dicha dotación sea necesario comprobar las dotaciones a la amortización.

Por todo lo expuesto, procede acordar la desestimación del recurso interpuesto, incluida la pretensión subsidiaria, recogida en el suplico de la demanda, consistente en que se declare la necesidad, en virtud del art. 69.9 de la LGT, de modificar la declaración del Impuesto sobre sociedades de 2015, para dar el tratamiento de ingreso no computable a los deterioros que la inspección de 2014 consideró como no deducibles.

A este respecto se señala en la demanda que en las actuaciones de comprobación del ejercicio 2015, la inspección realizada por otro actuario de la Agencia Tributaria da validez a las reversiones contables y fiscales de deterioros realizadas por la empresa conforme a sus criterios y no a los establecidos por la inspección del ejercicio

2014. Se indica que es paradójico que la Inspección no de conformidad a los cálculos de 2014 y sí a los de 2015. Se añade que la reversión fiscal del ejercicio 2015 depende de manera irrefutable de la dotación fiscal del ejercicio 2014 y esta última de lo que resuelva el Tribunal Contencioso, siendo imprescindible que resuelva expresamente sobre la posibilidad de revisar el ejercicio 2015 en función de su sentencia.

No puede acogerse esta pretensión en cuanto se trata de una cuestión nueva planteada en la demanda, no sometida a la Administración en la previa vía administrativa, por lo que incurre en desviación procesal, lo que impide su acogimiento. A ello hemos de añadir que, como se admite por la recurrente, el ejercicio 2015 es firme en virtud de acta de conformidad, sin que conste que se haya instado su revisión por alguno de los procedimientos legalmente establecidos.

Quinto.

En materia de costas no procede su imposición habida cuenta de la controversia jurídica existente entre las partes sobre las cuestiones litigiosas de este proceso (art. 139 de la LJCA).

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Procuradora doña Ana Tartiere Lorenzo en nombre y representación de Urbis Atenea S.L. contra la resolución del TEARA a que el mismo se contrae, por resultar la misma conforme a derecho: sin costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos 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.