

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 16 Ene. 2020, Rec. 3342/2016

Nº de Recurso: 3342/2016

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regularización de los ejercicios 2010 y 2011. Utilización del régimen de amortización de los bienes usados. Elemento que ya fue utilizado por su primer o anterior título y ha sido objeto de un negocio jurídico traslativo de propiedad a la sociedad absorbente. Si el método que venía aplicándose con carácter previo a la fusión, es el de amortización de tablas, no podrá pasar a calcularse por el método según dígitos, pero no se impide aplicar por la entidad las especialidades que la normativa recoge en el seno del mismo método de amortización que se venía aplicando con carácter previo. Sólo en casos excepcionales, que no se cumplen por el reclamante, se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio de método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada.

El TEAC desestima reclamación económico administrativa tramitada por procedimiento general e interpuesta contra el Acuerdo de liquidación dictado por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 57

RD 1777/2004 de 30 Jul. (Regl. del Impuesto sobre Sociedades) art. 1

Una entidad no puede modificar los métodos de amortización a su conveniencia

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 16 de enero de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-03342-2016

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **INVERSIONES INMOBIL. X, SL** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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 económico administrativa interpuesta contra el Acuerdo de liquidación dictado con fecha 27-04-2016 por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Canarias, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 27-04-2016 la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Canarias, dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011, derivado del acta de disconformidad número **A02-...** incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad **INVERSIONES INMOBILIARIAS X SL**, notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario ese mismo día 27-04-2016, y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 27-01-2015.

La entidad **INVERSIONES INMOBILIARIAS X SL** presentó declaración por los períodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

Ejercicio: 2010

Base imponible: -1.391.953,84

Líquido a ingresar: -108.656,60

Ejercicio: 2011

Base imponible: 0,00

Líquido a ingresar: -6.035,35

Siendo los importes comprobados por la Inspección en el Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa los siguientes:

Ejercicio: 2010

Base imponible: -607.704,24

Líquido a ingresar: -108.656,60

Autoliquidación: -108.656,60

Cuota del acta: 0,00

Interés demora: 0,00

Deuda tributaria: 0,00

Ejercicio: 2011

Base imponible: 4.985.144,48

Líquido a ingresar: 1.489.507,99

Autoliquidación: -6.035,35

Cuota del acta: 1.495.543,34

Interés demora: 265.339,60

Deuda tributaria: 1.760.882,94

SEGUNDO.- Los hechos que motivaron las regularizaciones practicadas por la Inspección fueron, descritos de manera sucinta, los que a continuación se indican:

En las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011 consignó el obligado tributario unas provisiones del inmovilizado material en concepto de "pérdida de valor hotel" que, a juicio de la Inspección, no serían deducibles.

Asimismo, considera la Inspección que el cálculo de las amortizaciones de los activos realizado por el contribuyente es erróneo.

TERCERO.- Disconforme el interesado con el Acuerdo de liquidación, interpuso con fecha 26-05-2016 ante este TEAC la reclamación económico-administrativa nº 3342/16 que nos ocupa, solicitando la anulación del mismo y formulando las alegaciones siguientes:

Primera.- Prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente a los ejercicios objeto de comprobación.

Segunda.- Correcta amortización practicada por el obligado tributario.

Tercera.- Deducibilidad de las provisiones del inmovilizado material por la depreciación del valor del hotel.

CUARTO.- Mediante escrito de fecha 07-04-2017 presentó el interesado alegaciones complementarias relativas a la corrección de las provisiones del inmovilizado material aportando para ello un Informe de tasación.

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:

Determinar la conformidad o no a Derecho de la liquidación tributaria objeto de la presente reclamación económico-administrativa dando respuesta a las alegaciones formuladas por el reclamante frente a la misma.

TERCERO.- Alega en primer lugar el interesado la prescripción del derecho de la Administración a liquidar los ejercicios objeto de comprobación.

Dispone el artículo 66 de la LGT, regulador de los plazos de prescripción, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación."

Señalando el artículo 68.1 de la LGT, regulador de la interrupción de los plazos de prescripción, que:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso.

c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria."

Dispone el artículo 150 de la LGT, en el que se regula el plazo de las actuaciones inspectoras:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses

contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley."

El artículo 104.2 de la LGT, por el que se regulan los plazos de resolución y los efectos de la falta de resolución expresa, determina que:

"(...) 2. A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Por su parte, el artículo 102 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAPGIT), en el que se regula el cómputo de los plazos máximos de resolución, determina:

"2. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución del procedimiento, con independencia de que afecten a todos o alguno de los elementos de las obligaciones tributarias y períodos objeto del procedimiento.

(...) 4. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración deberán documentarse adecuadamente para su constancia en el expediente.

5. A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales.

6. El obligado tributario tendrá derecho, conforme a lo dispuesto en el artículo 93 de este reglamento, a conocer el estado del cómputo del plazo de duración y la existencia de las circunstancias previstas en los artículos 103 y 104 de este reglamento con indicación de las fechas de inicio y fin de cada interrupción o dilación, siempre que lo solicite expresamente.

7. Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse."

Artículo 103 del RGAPGIT por el que se regulan los periodos de interrupción justificada:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes o valoraciones que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses."

Artículo 104 del RGAPGIT, por el que se regulan las dilaciones por causa no imputable a la Administración:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa.

b) ...

c) La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar."

CUARTO.- En el caso que nos ocupa las actuaciones de comprobación e investigación se iniciaron con fecha 27-01-2015, referidas al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2010 y 2011.

Recoge el Acuerdo de liquidación la existencia de diversos períodos de tiempo en el procedimiento inspector no computables a los efectos de determinar la duración del mismo.

En particular, señala la Inspección la existencia de 172 días de dilaciones conforme al siguiente detalle:

Motivo: Petición de aplazamiento por el interesado

Fecha inicio: 18-02-2015

Fecha fin: 26-02-2015

Nº de días netos: 8

Motivo: No aportación de documentación

Fecha inicio: 29-07-2015

Fecha fin: 03-09-2015

Nº de días netos: 36

Motivo: No aportación de documentación

Fecha inicio: 18-09-2015

Fecha fin: 22-10-2015

Nº de días netos: 34

Motivo: Solicitud Informe de valoración

Fecha inicio: 12-11-2015

Fecha fin: 26-01-2016

Nº de días netos: 75

Motivo: Ampliación plazo alegaciones

Fecha inicio: 10-02-2016

Fecha fin: 15-02-2016

Nº de días netos: 5

Motivo: Petición de aplazamiento por el interesado

Fecha inicio: 18-02-2016

Fecha fin: 23-02-2016

Nº de días netos: 5

Motivo: Petición de aplazamiento por el interesado

Fecha inicio: 14-03-2016

Fecha fin: 23-03-2016

Nº de días netos: 9

QUINTO.- Pues bien, de acuerdo con lo anterior, pasaremos en primer lugar a analizar las dilaciones con las que el interesado no está conforme:

1º.- Solicitud Informe de valoración: Fecha inicio: 12-11-2015 - Fecha fin: 26-01-2016.

A este respecto dispuso la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

"Se comunicó en esa fecha (diligencia 6, de 12/11/2015) al representante autorizado que, considerando la Inspección fundamental para la realización de su labor conocer el valor razonable y el valor en uso, a 31/12/2011, de las fincas cuyos datos se detallaron, la Dependencia Regional de Inspección de Canarias había cursado a la Dependencia Regional de Recursos Humanos y Gestión Económica de Canarias, petición de informe de valoración relativo a dichos bienes. Las tasaciones realizadas por expertos independientes tuvieron entrada en la Dependencia regional de Inspección el día 26/01/2016. Esta tasación ha sido determinante en la regularización finalmente propuesta."

Manifestando al respecto el interesado que:

"La petición de un informe a un tercero no forma parte de los motivos de interrupción del cómputo del plazo de la comprobación tributaria. En efecto, tal y como se ha señalado con anterioridad, el tipo de actividad que puede conllevar la interrupción justificada de las actuaciones es "Cuando se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones". En el caso actual, la petición de la información se formuló a una sociedad tasadora privada. En efecto, quien realiza el informe es la sociedad **Y**. Fue un técnico de **Y** el que realizó la visita al inmueble, quien realizó la valoración que consideró conveniente bajo sus criterios técnicos, y quien remitió a la Administración tributaria el resultado de su informe.

...No obstante, si observamos la documentación constante en el expediente, veremos que la Inspección realizó la petición de la tasación el 2 de septiembre de 2015, el tasador visitó el inmueble en fecha 8 de octubre de 2015, y emitió el informe en fecha 17 de noviembre de 2015. **Y** envió el informe solicitado en fecha 18 de noviembre de 2015, tal y como puede observarse en el documento "_Rm_ Envio ...". En dicho documento se observa que la Administración ya tenía el documento en fecha 18 de noviembre de 2015. Y a pesar de ello, pretende que sirva como pretexto para la interrupción de las actuaciones hasta el día 26 de enero de 2016."

Pues bien, e n primer lugar, en lo que respecta a si la petición por parte de la Inspección de un Informe de valoración a la Dependencia Regional de Recursos Humanos y Gestión Económica de Canarias, siendo dicho Informe emitido por un experto independiente, constituye o no un periodo de interrupción justificada, es preciso señalar que es criterio de este Tribunal, expresado, entre otras,

en resolución de 11-07-2017 (RG 2014/14) que "Debe considerarse la existencia de interrupción justificada por petición de informe de Valoración a otro órgano administrativo a pesar de que el mismo subcontrate la ejecución material de dicha valoración a un particular". Y así se justificaba expresamente en dicha resolución:

«El citado Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, dispone en su artículo 103 que:

"A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán períodos de interrupción justificada los originados en los siguientes supuestos:

a) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos a otros órganos o unidades administrativas de la misma o de otras Administraciones, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos que pudieran efectuarse, de seis meses. Cuando se trate de solicitudes formuladas a otros Estados, este plazo será de 12 meses (...)"

Por su parte, el reclamante señala que, toda vez que los informes se pidieron a una sociedad privada de tasación y no a otro órgano administrativo, resulta improcedente considerar interrumpidas las actuaciones ...

(...)

En el supuesto analizado, la Inspección procedió a efectuar una comprobación de valores con el fin de determinar el valor normal de mercado de las fincas, solicitando valoración al Gabinete Técnico de la propia AEAT, que a su vez contrató este servicio con una sociedad tasadora independiente, V..... . Según se establece en el artículo 57 de la Ley General Tributaria sobre comprobación de valores:

"1. El valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria mediante los siguientes medios: a) Capitalización o imputación de rendimientos al porcentaje que la ley de cada tributo señale. b) Estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. c) Precios medios en el mercado. d) Cotizaciones en mercados nacionales y extranjeros. e) Dictamen de peritos de la Administración. f) Cualquier otro medio que se determine en la ley propia de cada tributo."

Hemos de tener presente que en el artículo 196 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de Junio, se establece la posibilidad que tiene la Administración de celebrar contratos de consultoría, asistencia y de servicios. Con ello, las valoraciones efectuadas por una empresa de tasación en virtud de un contrato de colaboración con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, son en definitiva asumidas por esta última. En el caso que nos ocupa, el resultado de la tasación se somete a la valoración y revisión realizada por el Gabinete Técnico de la AEAT, quien lo valida al prestar su conformidad, y lo traslada al inspector actuario como propio. Por lo tanto, la valoración de los inmuebles realizada por la entidad V..... ha de incardinarse en el medio establecido en el artículo 57.1, letra e), de la Ley General Tributaria, dictamen de peritos de la Administración.

La conclusión alcanzada coincide con el criterio fijado por este Tribunal en resolución dictada en unificación de criterio de fecha 8 de septiembre de 2016 (RG 6213/2014):

"Si la Agencia Tributaria, en el ejercicio de las competencias que tiene encomendadas, decide acudir a una empresa privada para realizar una determinada tasación, previa firma del convenio de

colaboración correspondiente y las garantías que la Administración exige, es éste el dictamen de perito al que se refiere el artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria, pues el resultado de su actuación no será sino una simple declaración de juicio que pasará a ser asumida por la Agencia Tributaria mediante la incorporación de la misma al expediente por el instructor del mismo, sin que resulte necesario que este informe de valoración sea posteriormente asumido formalmente a través de su firma por un perito de la Administración con titulación adecuada o suficiente."

Una vez aclarado que los informes de tasación han sido asumidos por el Servicio de Valoraciones de la Dependencia Regional de RRHH y Administración Económica de la Delegación Especial de Andalucía, debe concluirse que la solicitud de dichos informes de valoración tendrá consideración de interrupción justificada por petición a otro órgano de la misma Administración, de acuerdo con el criterio expresado por este Tribunal en resoluciones como la de 2 de abril de 2014 (RG 3754/2011)».

Deben por tanto desestimarse las pretensiones del interesado al respecto.

Sentado lo anterior, pasaremos a continuación a determinar qué plazo deberá computarse como interrupción justificada, siendo preciso para ello traer a colación las fechas siguientes:

Fecha en que tuvo lugar la remisión de la petición por parte de la Inspección:

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente "_Rm_ solicitud de valoraciones" podemos comprobar que la Inspección realizó la petición de la tasación al Gabinete Técnico de Canarias con fecha **03-09-2015**.

Recepción del Informe por el órgano competente para continuar el procedimiento:

De acuerdo con la documentación que obra en el expediente "_Rm_ envío -----INFORME" podemos comprobar que **Y** remitió las valoraciones al Gabinete Técnico de Canarias con fecha 18-11-2015, si bien tales valoraciones fueron remitidas al órgano competente para continuar el procedimiento con fecha **26-01-2016**.

Por tanto de acuerdo con lo anterior, habiendo computado la Inspección un plazo de interrupción justificada comprendido entre el **12-11-2015**, fecha en que se comunica al contribuyente que se había cursado la solicitud de valoración (posterior al 03-09-2015) y el **26-01-2016**, no podemos sino desestimar las pretensiones actoras también en este punto, debiéndose considerar como interrupción justificada el cómputo de 75 días considerado por la Inspección.

2º.- No aportación de documentación: Fecha inicio: 29-07-2015 - Fecha fin: 03-09-2015

A este respecto dispuso la Inspección lo siguiente:

"Tal y como consta en la Diligencia 1, de 29 de julio, no aporta parte de la información que había sido requerida. Concretamente, de tres informaciones requeridas, solo aporta dos (aunque aportando copia de una tasación y no el original, tal y como se había solicitado). Precisamente, una de las informaciones está vinculada a una de las razones de la regularización final propuesta. El representante se comprometió a aportarla en cuanto fuera posible y la Inspección advirtió -y así aparece reflejado en el cuerpo de la diligencia- que el periodo comprendido entre el 29 de julio y la fecha de la aportación o de la fecha en la que se expresa o se deduzca la no aportación, tendría la consideración de dilación no imputable a la Administración."

En Diligencia nº 1 de 29-07-2015 se hizo constar:

"4. El día 16/07/2015 se notificó un requerimiento de información y documentación a aportar en esta comparecencia, concretamente, se requirió:

- Explicación detallada del cambio de estimación realizado en 2010 que da lugar a la adopción de un sistema de amortización diferente para todo el inmovilizado material. En particular, las circunstancias

que dieron lugar a una nueva estimación de la vida útil de aquellos bienes.

- Copia de la resolución o resoluciones judiciales que pusieron fin a la relación con **Z HOTELERA** y que motivó la contabilización de una pérdida por créditos comerciales incobrables de 1.531.510,40 el 28/02/2011.

- Original y copia de la tasación a la que se hace referencia en el apartado 6 de la Memoria abreviada de 2011 y que sirvió de base para la contabilización de una pérdida 3.932.303,22."

En relación a la copia de la resolución o resoluciones judiciales que pusieron fin a la relación con **Z HOTELERA**, aportó el interesado un escrito que acompañó a la Diligencia nº 1 en el que se hizo constar:

"En relación con la copia de la resolución o resoluciones judiciales que pusieron fin a la relación con **Z HOTELERA** y que motivó la contabilización de una pérdida por créditos incobrables de 1.531.510,40 euros, es interés de esta parte señalar que no hubo resolución judicial en la medida en que las partes llegaron a un acuerdo para la terminación del contrato existente."

En Diligencia nº 2 de 03-09-2015, se dispuso a este respecto lo siguiente:

"1.2 En relación con la provisión por deterioro del valor del crédito con la arrendataria **Z HOTELERA SL** en la comparecencia del 29 de julio el representante explicó que no hubo resolución judicial porque las partes llegaron a un acuerdo y pidió disculpas por no poder aportar en este momento la documentación, pues estaba en poder exclusivamente de una persona que se encuentra de vacaciones; la aportarán en cuanto sea posible.

En la presente acto del representante autorizado, presenta el acuerdo transaccional entre las partes, en un documento de elevación a público del acuerdo privado."

Pues bien, de acuerdo con lo anterior podemos comprobar que en lo que respecta a la copia de la resolución o resoluciones judiciales que pusieron fin a la relación con **Z HOTELERA SL**, ya contestó el interesado con fecha **29-07-2015** al manifestar que no hubo resolución judicial en la medida en que las partes llegaron a un acuerdo para la terminación del contrato existente, no debiéndose computar por tanto el plazo de 36 días como dilación imputable al contribuyente.

3º.- No aportación de documentación: Fecha inicio: 18-09-2015 - Fecha fin: 22-10-2015.

Dispuso la Inspección respecto a esta dilación lo siguiente:

"El 18/09/2015 se requirió original de un documento. El 6 de octubre (Diligencia 4) no se aportó y tampoco el 22 de diciembre (Diligencia 5) por lo que, sin perjuicio de su derecho a aportarlo en cualquier momento del procedimiento, se consideró como no aportado y se cierra la dilación. Se trataba, nada más y nada menos, que el original del estudio realizado por la entidad **W Facilities** pues, en él se basó el Plan Estratégico elaborado por **K... SL (K)** el cual, a su vez, fue fundamental en la tasación realizado por **Q SA**. Este asunto es la otra causa de la regularización finalmente propuesta."

En diligencia nº 2 de 03-09-2015 se hizo constar:

"3.1. Según la tasación aportada y que sirvió de base para la dotación de la pérdida por deterioro de dos fincas (el hotel y el apartahotel) el método aplicado es el de Valor de actualización de rentas y en su aplicación fue fundamental un "Plan Estratégico" encargado por el obligado tributario y elaborado por **K; K** (página 32/36).

En la presente comparecencia, se requiere dicho Plan estratégico.

3.2. Dentro de ese Plan estratégico se preveían inversiones en los años 2012 y 2013 por importe de 11.153.034 (siendo esta previsión fundamental para el cálculo del valor final) y un resumen de dichas inversiones se adjunta a la tasación (resumen que según se explica en la página 32/36 de la

tasación fue realizado por la consultora (**W Facilities**) Tendiendo en cuenta que dicho resumen es un cuadro sin sello, firma o membrete alguno, presentado en una hoja dina A-R, se requiere el estudio detallado de dichas inversiones futuras.

Asimismo, se requiere que se informe y justifique documentalmente la realización de estas inversiones."

En Diligencia nº 3 de 18-09-2015 se dispuso:

"En la presente comparecencia aporta copia del estudio previo de **W Facilities**, que sirvió de base para la elaboración del Plan estratégico. Este último (el plan estratégico) no es más que el cuadro de inversiones que se incluía como anexo a la tasación (la hoja dina A-3 que se menciona en el párrafo anterior). La inspección requiere el original del estudio de **W Facilities**.

...Las actuaciones inspectoras continuarán el próximo día 6 DE OCTUBRE de 2015 en las mismas oficinas, a las 10 horas."

Pues bien, de acuerdo con lo expuesto podemos comprobar que la propia Inspección manifestó en el Acuerdo de liquidación que "el 18/09/2015 se requirió original de un documento" por lo tanto es incorrecto computar la dilación desde el 18-09-2015, debiéndose computar la misma desde el 06-10-2015 hasta el 22-10-2015, por un total de 16 días.

Continúa alegando el interesado lo siguiente:

"Las dilaciones que supuestamente imputa la Inspección a esta parte no afectan al devenir normal del procedimiento por lo que deben excluirse todos los días en que existió actividad inspectora, en particular los días en que se realizaron diligencias y notificaciones, así como los días en los que se formularon alegaciones. Hay que recordar que en dichos días sí hubo una verdadera actuación inspectora tendente a la regularización y, por tanto, con auténtico carácter inspector en tanto que se extendieron diligencias, se aportó y revisó documentación y se efectuaron nuevos requerimientos de documentación e información. Debemos insistir en que para que sea posible imputar una dilación al contribuyente es necesario que el retraso provoque una paralización efectiva en el desarrollo de la actividad inspectora, lo cual es evidente que no se produjo en nuestro caso. Es decir, para poder imputar una paralización o dilación del procedimiento, a efectos de no tener en cuenta el periodo transcurrido para el cómputo de los doce meses de duración máxima, es necesario que la actitud del contribuyente impida de algún modo a la Inspección llevar a cabo su tarea comprobadora."

Pues bien a este respecto es preciso señalar que el hecho de que la Administración continuara con las actuaciones de acuerdo a la documentación disponible, por permitirlo expresamente el artículo 102.7 del RGAT ("Los períodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración no impedirán la práctica de las actuaciones que durante dicha situación pudieran desarrollarse"), dando muestras de su diligencia, no puede volverse en su contra como pretende el contribuyente.

Así, la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene a reiterar que a la hora de computar las dilaciones e interrupciones justificadas en el procedimiento inspector es necesario, además de un mero lapso de tiempo, el hecho de que se haya actuado de acuerdo a los principios de diligencia, proporcionalidad y buena fe, sin que la Inspección pueda aprovecharse, con el objetivo de ganar tiempo, de determinados retrasos o demoras utilizados de forma abusiva y que, sin embargo, en aplicación de los referidos principios, no debieran servir para una prolongación no justificada en la tramitación del procedimiento.

Cabe citar a estos efectos la sentencia del Tribunal Supremo de 10-11-2011 (rec. nº 2780/2008), referida a un supuesto de interrupción injustificada en la que se señala:

".... A juicio de esta Sala, la recurrente no distingue adecuadamente entre la interrupción de las

actuaciones y la interrupción del cómputo del plazo de duración. Cuando la Administración tributaria solicita informes a otras Administraciones extranjeras queda interrumpido el cómputo del plazo de duración del procedimiento [31.bis.1.A)] pero desde luego lo que no se produce es la interrupción de las actuaciones (de hecho estas se están materialmente desarrollando con la petición y recepción de los informes solicitados). Precisamente por ello el artículo 31 bis. 4 señala que la interrupción del cómputo del plazo de duración no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudiera desarrollarse. La "interrupción justificada" hace que los días a los que la misma se refiere no se cuenten en el plazo máximo de duración del procedimiento, pero no supone, como se pretende por la recurrente, la imposibilidad de realizar nuevas actuaciones."

Criterio igualmente seguido por la Audiencia Nacional en sentencia de 18-06-2015, Sala de lo Contencioso-Administrativo (rec. n.º 160/2012):

"La Sala conoce, y ya ha sido citada, la jurisprudencia del Tribunal Supremo que viene sosteniendo que la falta de cumplimiento de la documentación exigida no es dilación si no impide continuar con normalidad el desarrollo de la actividad inspectora. Si bien también ha señalado el Alto Tribunal, como se ha expuesto al analizar el periodo anterior, en coherencia con lo establecido en el precepto reglamentario citado (anteriormente, art. 31 RD 939/1986), que la imputabilidad de la paralización no tiene que ser total ni que impida a la administración tributaria continuar con la tramitación de la Inspección, pudiendo existir paralización imputable y, a la vez, que la administración haya practicado diligencias y actuaciones."

Así como por la sentencia del Tribunal Supremo de 17-01-2013 (rec. n.º. 276/2009) que dice:

«El precepto de aplicación establece que a efectos de cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras no se computaran las dilaciones imputables al interesado. La norma no añade "durante los cuales la Administración estuviera inactiva" y no lo añade porque su razón de ser no es la "inactividad" de la Administración sino la del inspeccionado»

Y por la sentencia del Tribunal Supremo de 19-07-2016 (rec. n.º. 2553/2015) que dice que:

«Una cosa es que se produzcan actuaciones y otra el desarrollo con "normalidad" de la actividad inspectora que requiere una continuidad temporal y de fines que se rompen cuando no se aporta en tiempo la documentación solicitada, si esta es relevante y trascendente para la continuidad de la inspección»

Sin perjuicio de lo anterior, no es menos cierto que es criterio de este Tribunal Central, siguiendo el mantenido al respecto por el Tribunal Supremo, el que exponemos en resoluciones tales como la de 21-03-2018 (RG 4957-DYCTEA) a tenor del cual:

«En relación con las citadas dilaciones, en el presente caso, y teniendo en cuenta los hechos descritos en los párrafos anteriores, este TEAC considera que resulta aplicable al caso la reciente Sentencia del Tribunal Supremo (TS), de fecha 11 de diciembre de 2017 (recurso de casación para la unificación de doctrina nº 3175/2016), en cuyos Fundamentos de Derecho, en lo que aquí interesa, dispone lo siguiente:

"(...) SÉPTIMO. De todo lo anterior derivan de forma natural, por lo que a este proceso interesa, las conclusiones que exponemos a continuación.

En primer lugar, y la más evidente, que, dado que resulta indudable que la Ley quiere que el procedimiento inspector esté sujeto a un plazo máximo de duración, la Administración tributaria tiene el deber, en cualquier caso, de motivar las dilaciones imputadas a los obligados tributarios, a los efectos de poder descontar esas demoras en el cómputo del plazo previsto en la norma para concluir las actuaciones inspectoras.

En segundo lugar, de la doctrina expuesta se desprende, asimismo, que esa motivación debe hacerse,

en principio, tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación (...).

En efecto, sin necesidad de descender ahora a todos y cada uno de los aspectos de la dilación que deben ser motivados, hemos dicho que para que pueda ser atribuida al sujeto inspeccionado, es preciso que la Inspección tributaria explique en qué medida la falta o simple retraso en la aportación de información o de documentación ha entorpecido, obstaculizado o dilatado la marcha del procedimiento (...).

Por último, importa advertir que, habiendo de concluir la Inspección sus actuaciones en el plazo máximo previsto en el art. 105.1 LGT, y debiendo, por ende, el órgano competente para liquidar, y previamente el Actuario, motivar cuidadosamente las dilaciones imputadas a los contribuyentes objeto de inspección, explicando porqué se excedió del término que se le ha otorgado, no pueden ni los Tribunales Económico Administrativos ni los Tribunales de justicia en el ejercicio de control del acto, subsanar los defectos de motivación en el citado aspecto del acta o del acuerdo de liquidación (...).

OCTAVO. (...) En fin, al mismo resultado hemos llegado en la reciente sentencia de 4 de abril de 2017 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 2659/2016), en la que, en un supuesto muy similar al aquí enjuiciado, declaramos lo siguiente:

"La sentencia recurrida infringe el artículo 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986, (...). La infracción de dicho artículo (...) por la sentencia impugnada se ha producido porque, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, sentencia de 28 de enero de 2011, recurso 5006/2005, y 24 de enero de 2011, recurso 485/2007), sólo es posible imputar una dilación por retraso en la aportación de documentación si la Inspección razona en el acuerdo de liquidación, respecto de cada período de dilación, (i) la concreta documentación que faltaba por aportar, y (ii) los motivos por los que la existencia de documentación pendiente de aportar incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora. La exigencia de motivación de las dilaciones deriva no sólo del art. 31 bis.2 del Real Decreto 939/1986 y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo. También de la exigencia de motivación de los actos de gravamen que impone el art. 54 de la Ley 30/1992 y del principio de buena fe (...)"

Así las cosas, aplicando dicho criterio al caso que nos ocupa, no cabrá sino anular la dilación objeto de controversia.

3º.- En lo que respeta a las peticiones de aplazamiento por el interesado por un total de 14 días (5 + 9), alega el reclamante lo siguiente:

"Esta parte solicitó en su día la ampliación del plazo para realizar alegaciones. Dicha ampliación tenía como causa la complejidad de las alegaciones a realizar, lo que fue admitido por la Administración, al conceder la ampliación de las actuaciones.

No obstante, la utilización de un derecho reconocido por ley no puede convertirse en una carga para el obligado tributario. Así, la Administración debe tener en cuenta que en la formulación de las alegaciones el obligado tributario tiene el derecho a formular alegaciones por un plazo de tiempo."

Pues bien, a este respecto procede señalar que la concesión por la Administración del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar, se considerará dilación en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, debiéndose confirmar por tanto la dilación por el plazo de 14 días computado por la Inspección. Y ello es así a la vista de lo que sigue:

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2011 (rec. nº. 485/2007):

"El plazo inicial de quince días previsto en el artículo 56.1 del Reglamento General de la Inspección

de los Tributos para presentar el escrito de alegaciones al acta de disconformidad ni es dilación ni es "imputable" a la Administración o a quien es objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un plazo normativamente establecido con carácter general que se integra por el artículo 29 de la Ley 1/1998 en el conjunto de las actuaciones, al establecer la duración con eficacia plena del procedimiento de inspección. Por el contrario, la prórroga de dicho plazo supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud. Y así, aunque se reconozca, cuando proceda, un derecho a la prórroga, será con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento.

Dicho en otros términos, si no se produjera la referida corrección automática y entendiéramos que con la solicitud de la prórroga se está ejercitando un derecho absoluto e incondicionado llegaríamos a la conclusión de que la concreta duración del procedimiento de inspección, con eficacia interruptora de la prescripción, quedaría a la decisión del contribuyente."

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2015 (rec. n.º 2796/2013):

"A tenor de lo anteriormente expuesto, en el caso que nos ocupa, los siete días de ampliación del plazo otorgado al contribuyente para realizar alegaciones al Acta no es dilación imputable a la Administración y deben descontarse del cómputo de la duración del plazo de las actuaciones inspectoras, por constituir dilación imputable al sujeto pasivo, discrepando por tanto del criterio seguido en este punto por la Sentencia de la Audiencia Nacional"

Criterio que se reitera más recientemente en Sentencia del Tribunal Supremo de 29-09-2011 (rec. n.º. 23795/2008).

Así las cosas, de acuerdo con lo anterior podemos comprobar que, habiéndose iniciado el procedimiento inspector mediante Comunicación de inicio notificada con fecha **27-01-2015**, considerando los 102 días de dilación confirmados (172-36-34), el plazo máximo de finalización del mismo siguiendo los términos previstos en el artículo 150 de la LGT se cumpliría el **10-06-2016**, de manera que, habiéndose notificado al obligado tributario el Acuerdo de liquidación con fecha **27-04-2016** no habría excedido la Administración el plazo de 12 meses de duración del procedimiento, por lo que no podemos sino desestimar las pretensiones actoras en relación a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

SEXTO.- Entrando ya en las cuestiones de fondo, alega el interesado la correcta amortización practicada por el obligado tributario, manifestando al respecto lo siguiente:

"La regularización tributaria considera que nos hallamos ante una amortización incorrecta en los ejercicios 2010 y 2011, en los que se practicó la amortización según el régimen de amortización de los bienes usados.

...En origen, la Administración consideró que no podía utilizarse el régimen de amortización de bienes usados previsto en el artículo 2.4 del Reglamento por cuanto la adquisición de los activos se había producido mediante una aportación no dineraria.

Este criterio de la Inspección fue abandonado en el acta de disconformidad, cuando se señaló a esta parte que el motivo por el que, a su entender, resultaba inaplicable el régimen de amortización de bienes usados era que no se había aplicado en origen, sino en un momento posterior, dicha amortización.

Finalmente, en el acuerdo de liquidación, el Sr. Inspector Jefe, en un nuevo cambio de tercio, vuelve a modificar el criterio para negar la amortización. Así, el acuerdo de liquidación no discute que se cumplieran todos los criterios de la normativa fiscal para la utilización del mecanismo de amortización de los bienes usados. No obstante, a criterio de la Inspección, lo relevante era que había un cambio de criterio improcedente en la amortización de los inmuebles, desde el punto de vista contable. Es

decir, en el momento de la liquidación, el foco de la Administración se pone en un elemento distinto, el criterio contable.

Con esta explicación previa queremos evidenciar que la Administración ha ido alterando sus criterios (que no habían sido manifestados con anterioridad), a medida que esta parte iba aportando pruebas de la corrección de la modificación de la amortización.

Así, a la vista de que sus argumentaciones previas no resultaban sostenibles, ha ido modificando sus razonamientos.

...La Administración parece no estar de acuerdo con la valoración de la disminución de la vida útil en su día realizada por esta parte, pero ni propone ni justifica la procedencia del cómputo de una vida útil alternativa, ni incluso el mantenimiento de la vida útil de 50 años. En relación con las nuevas estimaciones contables de esta parte, debemos destacar que son validadas por los criterios de los auditores en las cuentas anuales que constan en el expediente administrativo. Así se observa en las cuentas anuales de 2012 y los ejercicios siguientes, en los que se considera válida una vida útil de las construcciones de 17 años, que corresponde a un tipo de amortización del 6%.

Hay que destacar que ni tan siquiera el mantenimiento de la anterior vida útil es considerado como una opción correcta por parte de la Administración. En efecto, podemos ver que en los ejercicios 2009 y anteriores se consideraba una vida útil de 50 años, y una amortización anual al 2% (documento "... CCAA 2009.pdf").

No obstante, la Administración, en su acuerdo de liquidación, aplica a los ejercicios 2010 y 2011 el tipo de amortización del 3%, con una vida útil de 33 años. Ello puede observarse en las páginas 25 y 26 del acuerdo de liquidación, en las que se considera que la amortización correcta de edificios es del 3%.

...Debemos señalar, por el contrario, que aparece perfectamente justificado en el expediente administrativo el motivo de la disminución de la vida útil del inmueble, y la necesidad del incremento de la amortización anual. Observemos que mi representada adquirió el inmueble en 2003 por un valor de 23.700.000 euros, de los cuales 11.435.841 euros correspondían a construcciones. Según la amortización originalmente proyectada, podía preverse que la vida útil de los edificios llegaría hasta 2053 (un 2% anual, vida útil de 50 años). Pues bien tras menos de 10 años desde que se obtuvo la propiedad del inmueble se evidenció que se tenían que acometer unas inversiones de prácticamente 11 millones de euros para adaptar el hotel, debiendo asumir importantes costes de estructura y de adaptación de la obra civil del edificio, por el mal estado en que se encontraba el hotel.

...La Administración considera que, en relación con el asunto de si es posible empezar a utilizar la deducibilidad fiscal por el régimen de amortización de los bienes usados en una fecha posterior a su adquisición, nos encontramos ante una "hoja en blanco", que resuelve considerando que debe resolverse con una interpretación "restrictiva", al tratarse de un tratamiento fiscal privilegiado, y equiparándolo a un "beneficio fiscal".

...En definitiva, en lo que se refiere a la amortización desde el punto de vista fiscal, en el caso actual la Administración pretende restringir el ámbito de la amortización del régimen de bienes usados, utilizando un nuevo requisito no previsto por la ley, y amparándose por ello en una interpretación restrictiva de la norma y no justificada en argumento jurídico alguno. A ello debemos oponer que en la norma no hay requisito alguno que exija que se aplique el mecanismo de amortización de bienes usados desde el origen. Y por otra parte dicho requisito no se puede crear ex novo apelando a la interpretación restrictiva de los beneficios fiscales, por cuanto no estamos ante un beneficio fiscal, ni aunque estuviéramos ante uno existiría posibilidad de hacer interpretaciones restrictivas de las normas que los conceden, introduciendo limitaciones y exclusiones no previstas en las mismas.

Por ello, debe admitirse la amortización en su día defendida por esta parte, y anularse el acuerdo de

liquidación en lo que se refiere a dicha cuestión, confirmándose la amortización aplicando el régimen de los bienes usados."

Disponiendo al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado, lo siguiente:

"Durante 7 años, la entidad amortizó contablemente los elementos patrimoniales de construcciones, mobiliario y maquinaria con los coeficientes máximos resultantes de tablas fiscales, haciendo coincidir la dotación contable con la deducible fiscalmente, por lo que consideró esta cuantificación de la amortización como la depreciación efectiva.

Súbitamente, en 2010 se modifica la cuantificación a la dotación contable, seguramente inducida por el régimen de bienes usados (RBU) previsto en la norma fiscal, modificación que, sin embargo y como ya se ha señalado, debe analizarse en primer lugar desde el punto de vista de la normativa contable.

Este cambio ha tenido como única motivación, según lo consignado en la memoria de cuentas anuales de 2010, que "en el ejercicio 2010 la sociedad ha acelerado la amortización conforme al régimen de bienes usados al estimar que su vida útil [la de los activos afectados] era inferior a la inicialmente prevista".

...Antes de entrar en materia, resulta harto sorprendente que unos activos que iban a ser objeto de reforma y, con ello, de prolongación de su vida útil -incluso el tasador de **BANCO H** toma un horizonte temporal de 30 años para la explotación turística, con el beneplácito expreso o tácito de la dirección del hotel, y nº 20 porque según el propio informe las inversiones implicarían alargamiento de la vida útil-, tengan una consideración frontalmente opuesta a tal realidad tanto en 2010 como en 2011, esto es, que su vida útil iba a ser inferior a la inicialmente prevista. A este Órgano le resultan inadmisibles estas contradicciones en la actuación de la alta dirección de la entidad sometida a comprobación, ratificando la impresión ya expuesta con anterioridad acerca del poco rigor de aquella, su carácter forzado y escasamente escrupuloso, tendente siempre a la obtención de ventajas fiscales sin mayor consideración por las normas en todo aquello no favorable a sus intereses, ni por las propias consideraciones contenidas en las herramientas utilizadas para justificarse.

En esta cuestión parece repetirse la situación completamente forzada, como decimos, en cuanto a la modificación de los criterios contables seguidos desde hacía 7 años. Así, entrando en materia, el PGC prevé en la norma 2.1 de registro y valoración, dedicada a la amortización del inmovilizado material, que los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Si la propia entidad señala en su memoria de cuentas anuales que se trata de un cambio en la vida útil inicialmente prevista, no cabe duda de que, en el ámbito contable, nos encontramos inequívocamente ante un cambio de estimación.

...Entre las alternativas permitidas desde el primer momento está la aplicación del régimen de bienes usados, si se considerara que contablemente el mismo reflejara más correctamente la depreciación contable de los activos para así ofrecer la imagen más fiel del patrimonio empresarial. Sin embargo, no se aplicó esta forma de amortización acelerada, y no se hizo en ninguno de los 7 primeros ejercicios, resultando de todo punto sorprendente y, evidentemente, poco justificable, que la depreciación efectiva acelerada sea válida en sentido de la norma contable precisamente a partir de 2010. No puede la entidad afirmar que se alteraron los supuestos que motivaron su primera elección sin aportar una justificación adecuada del porqué y del motivo que eso ocurra nada menos que 7 años después, a lo que hay que añadir que, como ya se argumentó anteriormente, esa supuesta disminución de vida útil repentina e injustificada colisiona frontalmente con el alargamiento de vida útil que las obras de reforma iban a producir en los activos de la entidad, máxime sabiendo que no se

trataba de obras menores sino que abarcaban la totalidad de la infraestructura y se presupuestaban en más de 11 millones de euros, que finalmente fueron más de 12 millones de euros invertidos.

Por otra parte, aún si se diera por buena la nula justificación en la memoria, en los términos exigidos por la normativa contable, del cambio de estimación contable, es irrefutable que éste se produce de forma prospectiva, esto es, sobre el VNC preexistente se dotarían las nuevas amortizaciones, que serían menores que las efectivamente dotadas, por lo que incluso en el caso de que se pudiese dar por buena la falta de justificación del cambio contable, deberían regularizarse las nuevas amortizaciones conforme marca la normativa, ya que contablemente serían imputables importes menores, por lo que el exceso sobre el RBU fiscal no sería deducible en virtud del artículo 19.3 TRLIS.

En resumidas cuentas, tenemos lo siguiente:

1. Incumplimiento de principios y normas de valoración. El contribuyente no cumple escrupulosamente con la normativa contable, infringiendo principios que rigen y desarrollan la contabilidad y normas de valoración, en concreto el principio de Uniformidad o la norma de valoración 22 para cambios de estimación contables, para modificar la amortización que hasta ese momento se había considerado efectiva durante nada menos que 7 años, duplicándola sin justificación;
2. Incumplimiento de la determinación de la nueva amortización de forma prospectiva. No se adecua el tratamiento posterior de la amortización a lo que la norma contable exige (incumplimiento de aplicación prospectiva);
3. Concorre ausencia de pruebas. La entidad no ha realizado labor probatoria alguna que pueda acreditar de forma fehaciente los motivos del súbito cambio en el ámbito contable de la dotación a la amortización de sus activos en 2010;
4. Imposibilidad de aportación de pruebas. La labor probatoria se antoja imposible, pues, en primer lugar, la supuesta disminución de vida útil que se aduce como única justificación del cambio de estimación no se confirma en absoluto en la realidad, donde las obras de reforma alargan la vida útil sin duda alguna y así lo confirma la propia tasación encargada a Q y, en segundo lugar, es el propio contribuyente quien facilita la motivación del cambio en su memoria de cuentas anuales del ejercicio 2010, identificando el motivo fiscal como único inspirador del cambio de criterio. Aducir en vía inspectora otras circunstancias solo podría ser contradictorio con lo anterior, aunque no se ha hecho labor alguna en este sentido.

...Así pues, si a meros efectos dialécticos suponemos que la dotación contable es correcta, resta por dilucidar si la aplicación sobrevenida del régimen de amortización de bienes usados es admisible. Nos encontramos en esta cuestión ante una hoja en blanco, pues no existe pronunciamiento ni norma que precise cuándo ha de comenzar a utilizarse la posibilidad de duplicación del coeficiente de amortización que permite el régimen de bienes usados, esto es, si ha de comenzarse inmediatamente con la adquisición del activo usado correspondiente, o puede aplicarse en cualquier momento posterior.

...Es por ello que en atención al espíritu de la norma, que obviamente trata de dar continuidad al método de amortización fiscal aplicado -de forma análoga al principio de uniformidad en el plano contable-, no se ajusta a dicho mandato que el obligado tributario optase de forma sobrevenida y sin motivo alguno que lo justificase, por un cambio en el sistema de amortización empleado, que como señalamos tiene matices y características diferenciadas al sistema empleado hasta dicho momento."

Dispone el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004 (RIS), en sus apartados 6 y 9, lo siguiente:

"6. **Para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni**

sucesivamente, distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales que se indicarán y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales, podrá aplicarse un método de amortización distinto del que se venía aplicando, dentro de los previstos en este capítulo.

(...)

9. **En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto,** excepto si el sujeto pasivo prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización, para lo cual deberá formular un plan de amortización, en los términos previstos en el artículo 5.º de este Reglamento."

Regulándose en el artículo 2 la amortización según tablas, dentro del cual en el apartado 4 se establece:

"Tratándose de elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias que se adquieran usados, es decir, que no sean puestos en condiciones de funcionamiento por primera vez, el cálculo de la amortización se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Sobre el precio de adquisición, hasta el límite resultante de multiplicar por 2 la cantidad derivada de aplicar el coeficiente de amortización lineal máximo."

Pues bien, a efectos de resolver la presente controversia es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de fecha 16-12-2005 (RG ./02), en la que dispusimos respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Por último, la entidad aplicó como coeficiente de amortización el doble del máximo según tablas, considerando que se trataba de bienes usados.

A estos efectos, el artículo 1º del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, establece en su número 9 que "En los supuestos de fusión, escisión, total y parcial, y aportación, deberá proseguirse para cada elemento patrimonial adquirido el método de amortización a que estaba sujeto, excepto si el sujeto pasivo prefiere aplicar a los mismos su propio método de amortización, para lo cual deberá formular un plan de amortización, en los términos previstos en el artículo 5º de este Reglamento."

En definitiva, tanto la filosofía del régimen aplicable, que se basa en una congelación de la situación anterior a la operación, como la regulación contenida en este artículo del Reglamento, determinan que como consecuencia de una operación de este tipo, los bienes no pueden cambiar su consideración en la empresa transmitente y pasar a tratarse como bienes usados, duplicando el coeficiente de amortización que les era aplicable hasta el momento de la transmisión.

Por lo tanto, la regularización propuesta por la Inspección en este aspecto es correcta."

Resolución que fue confirmada en este punto por la Audiencia Nacional mediante sentencia de 22-10-2009 (rec. nº ./2006), en la que se dispuso lo siguiente:

"TERCERO

En el primer motivo del recurso la recurrente aduce la procedencia de las amortizaciones practicadas por **M, S.A.** sobre los inmuebles adquiridos como consecuencia de la fusión por absorción de Inmobiliaria **M, S.A.** Correcta interpretación del artículo 1.9, del R.I.S. La entidad recurrente, alega que absorbió a la sociedad Inmobiliaria **M, S.A.** a través de un proceso de fusión, considerando aplicable el régimen de amortizaciones de bienes usados sobre los activos adquiridos como consecuencia del citado proceso de fusión.

El Tribunal Económico Administrativo Central, considera como la Inspección, que no resulta de aplicación el régimen de amortización de bienes regulado en el artículo 2.4, del RD 537/1997, de 14

de abril, en tanto que dicho régimen implica el incumplimiento de lo previsto en el artículo 1.9, del referido cuerpo legal.

El método de amortización que venía aplicando la sociedad absorbida, sobre los activos adquiridos por **M, S.A.**, era el método de amortización lineal según tablas de amortización oficialmente aprobadas.

Y dentro de ese método de amortización lineal según tablas oficialmente aprobadas se desarrollan en el artículo 2 del RIS, diversas especialidades para calcular la amortización en atención a los bienes amortizables, una de las cuales es la circunstancia de que el elemento se adquiera usado.

El artículo 1.9, del RIS prohíbe tras un proceso de fusión modificar el método de cálculo de la amortización que se venía aplicando, pero no establece restricción alguna a la hora de calcular dicha amortización siempre que se respete el método que venía aplicándose.

Es decir, el método que venía aplicándose con carácter previo a la fusión, el de amortización de tablas, no podrá pasar a calcularse por el método según dígitos, pero la normativa no impide aplicar las especialidades que la normativa recoge en el seno del mismo método de amortización que se venía aplicando con carácter previo.

De ahí que la cuestión se centre exclusivamente en determinar si se verifica la circunstancia que justifica la aplicación de la especialidad "amortización de bienes usados", dentro del método de tablas y que no es otro que los elementos presenten esta cualidad, la de usados, para lo cual bastará con analizar si el elemento que ya fue utilizado por su primer o anterior título ha sido objeto de un negocio jurídico traslativo de propiedad a la sociedad absorbente, cuestión indiscutible.

CUARTO

El artículo 1.6, del RD 537/1997, del RD, de 14 de abril, aplicable "ratione temporis", establece "Para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización. No obstante, en casos excepcionales que se indicarán y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales, podrá aplicarse un método de amortización distinto al que se venía aplicando, dentro de los previstos en el presente capítulo."

Este precepto al igual que el art. 47 del Reglamento aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre, establece la regla de continuidad de las amortizaciones, regla que obliga al sujeto pasivo que ha optado por un determinado método de amortización para unos concretos elementos a seguirlo hasta su total amortización, enajenación o pérdida. Según tal regla, para un mismo elemento no pueden sucederse en el tiempo distintos métodos de amortización.

La regla de continuidad se entiende en sentido estricto. Así impide no sólo el cambio de un sistema de amortización a otro, sino el cambio de un método a otro dentro del mismo sistema, como sucedería en el caso de autos, de admitirse la tesis de la actora de tablas a usados.

Y decimos de admitirse la tesis de la actora, pues esta Sala no la comparte al ser indudable que el artículo 2.4, del RIS establece de forma expresa un régimen diferenciado para los bienes amortizados que sean usados.

Por otra parte, aunque la regla de continuidad, antes expuesta, admite excepciones, según enuncia su párrafo segundo "No obstante" lo que hace que la misma deba ser matizada o suavizada, resulta evidente que la actora no se encuentra incluida en ninguna de ellas, siendo prueba de ello que no se articule en la demanda argumento alguno sobre este extremo.

En resumen, se considera procedente la aplicación del doble del coeficiente máximo de amortización previsto en la normativa de tablas, lo que conlleva desestimar este motivo del recurso.

Procede, por tanto, desestimar el motivo de impugnación."

Asimismo, procede traer a colación la sentencia nº 1267/2017 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 13-11-2017 (rec. n.º 929/2016), en la que se dispuso, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"Pues bien; la cuestión suscitada es en sí compleja, y debe ser resuelta bajo la distribución de la carga de la prueba. La actividad de distribución y comercialización de productos audiovisuales, que por su propia naturaleza asume la Sala que tienen un período muy corto de amortización, y que además implica la generación de ingresos decrecientes, por la propia pérdida de actualidad del producto, hace que las normas citadas de amortización no se adapten con facilidad a la misma. A tenor de las previsiones del TRLIS, se permite la deducción de determinadas cantidades en concepto de amortización del inmovilizado intangible, siempre que se correspondan con la depreciación efectiva que sufran. Ahora bien, pese a que esos criterios legales de calificación como efectiva de la depreciación pueden ser utilizados dentro de unos límites por la decisión del contribuyente, lo que no permite la norma es la aplicación simultánea o sucesiva de los diferentes métodos de amortización. Y si nos encontramos en supuestos excepcionales, así debe indicarse en la memoria de las cuentas anuales, algo que la parte actora no ha justificado (el art. 1.6 del RD 1777/04, de 30.07 que aprueba el RIS disponía que "6. **Para un mismo elemento patrimonial no podrán aplicarse, ni simultánea ni sucesivamente, distintos métodos de amortización.** No obstante, en casos excepcionales que se indicarán y se justificarán en la memoria de las cuentas anuales, podrá aplicarse un método de amortización distinto del que se venía aplicando, dentro de los previstos en este capítulo".

La STSJ del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 1ª, Sentencia 633/2011 de 8 Jun. 2011, Rec. 756/2009, recuerda que la necesidad de justificar en la memoria el cambio de criterio de amortización ("En lo relativo a la modificación del criterio de amortización llevado a cabo por la recurrente, no puede compartirse la tesis defendida por la misma puesto que la Norma de Valoración 21 de la Parte Quinta del Plan General de Contabilidad (R.D. 1643/1990) lo impide por aplicación del principio de uniformidad e inexistencia de una circunstancia excepcional debidamente justificada en la correspondiente Memoria, cosa está que aquí no consta que se hubiese llevado a cabo y siendo ello una carga probatoria que, contrariamente a lo que se sostiene, corría a cargo de la entidad recurrente a tenor de lo dispuesto en el art. 105.1 de la Ley General Tributaria, y resultando, en último término, exigible una correspondencia o correlación entre la contabilidad de la empresa y lo declarado a efectos tributarios por constituir aquella la base o precepto necesario para la correcta aplicación del impuesto."). En similares términos puede verse en la consulta V0345-04 de la Dirección General de Tributos de 20 de diciembre de 2004.

Esa excepcionalidad, y tampoco el informe del perito Sr. Ramón permiten entender acreditados ni sus importes, ni el criterio de correlación de ingresos y gastos. Conviene hacer una pequeña reflexión acerca de este dictamen pericial. La STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 5ª, Sentencia de 18 Oct. 2012, Rec. 5894/2009 recuerda, por remisión a la STS de 9 de febrero del 2012 (casación 2079/2008 (LA LEY 13482/2012)) que «...la nueva Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000), ha modificado sustancialmente la regulación de la prueba pericial, contemplando expresamente los dictámenes de peritos designados por las partes, y limitándose a regular, además de los supuestos en que procede y determinadas formalidades en orden a su contenido, lo relativo al momento de su aportación, pero sin exigir su ratificación, que, en cambio, sí se contempla en la norma para la prueba de peritos designados por el Tribunal (artículo 346 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LA LEY 58/2000))». Y en similar sentido, la sentencia de la Sección Sexta de esta Sala de 13 de mayo del 2011 (casación 1378/2007 (LA LEY 62958/2011)) declara que «... con la nueva regulación que la Ley de Enjuiciamiento Civil de 2000 (LA LEY 58/2000) da a la prueba pericial, queda fuera de toda duda que los dictámenes elaborados por peritos designados por las partes tienen la naturaleza de prueba pericial, con independencia de su

ratificación en autos, trámite este, el de la ratificación, no exigido en la Ley procesal, y por ello innecesario para la valoración de los expresados dictámenes como prueba pericial. A diferencia de una constante jurisprudencia que en aplicación de la Ley de Enjuiciamiento Civil anterior negaba la naturaleza de prueba pericial a los informes periciales de parte aportados a los autos sin posterior ratificación en juicio, considerándola como prueba documental, con la ley del 2000, ninguna duda puede ofrecer su carácter de prueba pericial». Pero el problema es que la defensa de la recurrente no ha propuesto prueba en el seno del presente recurso contencioso-administrativo, ni incluso en su reclamación económico-administrativa planteada ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional.

Y revisando ese dictamen, el mismo es singularmente genérico, sin realizar una crítica y análisis detallado, uno por uno de los supuestos de la contabilidad y amortizaciones que la mercantil recurrente pretende deducirse. Tan sólo refiere que " ... En las tablas de amortización que figuran como anexo en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en el Grupo 931. Apartado 5. Producciones cinematográficas, fonográficas y videos con un coeficiente máximo del 33% y un período máximo de 6 años. La única forma de coordinar lo dispuesto en el artículo 11.4 del TRLIS con lo establecido en el artículo 11.1.e) es lo que hace el artículo 11.4, que es señalar un coeficiente máximo bajo la misma premisa que lo que dispone el artículo 11.1. e) a efectos de la depreciación efectiva, pero esto no menoscaba que si la depreciación efectiva es mayor y el sujeto pasivo justifica su importe sea admisible dicho importe como amortización contable y que también debe tener el carácter de deducible.

Que, por lo tanto, se deben imputar las amortizaciones, con el fin de no desvirtuar el rendimiento en cada ejercicio económico, según se produzcan los flujos económicos de los activos intangibles, es decir, según se generen las ventas.

Que el criterio aplicado por la empresa DIVISA RED SAU, respecto a las amortizaciones de los derechos de películas de los ejercicios 2000 9:02 1010, cuotas variables decrecientes, responden a una depreciación efectiva, según las normas contables, pues se puede constatar, con los datos de la empresa, que el primer ejercicio económico de la puesta en el mercado de las películas, resultado de los derechos, es en todos los casos superior al 50% y la media superior al 70%. Los ejercicios posteriores, segundo y tercero, suponen casi el resto de las ventas.

El artículo 19.1 del TRLIS establece que los ingresos y gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

Que el artículo 11.1 de la Ley del impuesto sobre Sociedades establece como admisibles amortización según tablas, amortización degresiva y de depreciación efectiva.

Que la amortización degresiva no es aplicable al inmovilizado inmaterial salvo para las producciones cinematográficas, fonográficas, vídeos y sistemas y programas informáticos.

Que las amortizaciones están debidamente contabilizadas y, cumpliendo todos los requisitos, deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, y siempre aparecen explicadas en la Memoria.". Se trata de afirmaciones esencialmente apodícticas, sin explicaciones detalladas, y menos aún conexas con, por ejemplo la invocación de la memoria que se hace.

Por otro lado, el referido dictamen no ha sido traído al presente proceso para proceder convenientemente a su crítica.

Es por tanto escaso su valor, y ello con independencia de que aún siendo una hipotética correcta prueba pericial, siempre debería ser valorada conforme a las reglas de la sana crítica.

Por lo tanto se desestima el motivo."

De acuerdo con lo anterior podemos determinar que una entidad no puede modificar los métodos de amortización a su conveniencia, estando obligado el contribuyente que haya optado por un determinado método de amortización para unos concretos elementos a seguirlo hasta su total amortización, enajenación o pérdida, no pudiéndose suceder en el tiempo para un mismo elemento distintos métodos de amortización.

No obstante lo anterior, en casos excepcionales se permitiría la aplicación simultánea o sucesiva de los distintos métodos de amortización siempre y cuando se encuentre debidamente justificado en la Memoria el cambio de método o criterio de amortización, no sirviendo para ello un dictamen pericial que no realice una crítica y análisis detallado para justificar la amortización aplicada.

Pues bien, en el caso que nos ocupa se hizo constar en la Memoria relativa al ejercicio 2010 lo siguiente:

"La Sociedad registró los inmuebles como aportación no dineraria (véase Nota 1).

Los costes de ampliación, modernización o mejoras que representan un aumento de la productividad, capacidad o eficiencia, o un alargamiento de la vida útil de los bienes, se capitalizan como mayor coste de los bienes correspondientes. Las nuevas adquisiciones se registran a su coste de adquisición.

Los gastos de conservación y mantenimiento se cargan a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se incurren.

La Sociedad amortiza su inmovilizado material siguiendo el método lineal. En el ejercicio 2010 la sociedad ha acelerado la amortización conforme al régimen de bienes usados al estimar que su vida útil era inferior a la inicialmente prevista."

Así las cosas, podemos comprobar que no justifica en absoluto la entidad en la Memoria del ejercicio 2010 el motivo que le llevó a considerar que la vida útil de los bienes en cuestión era inferior a la inicialmente prevista, disminución que resulta cuanto menos llamativa teniendo en cuenta las obras de reforma de la totalidad de la infraestructura de más de 12 millones de euros realizadas con el fin de adaptar el hotel a los nuevos estándares, modernizarlo de cara a la competencia y reposicionarlo estratégicamente en el mercado, reformas que, tal y como se desprende de la propia tasación encargada a Q, servirían en cualquier caso para alargar su vida útil y no para disminuirla.

Además de lo anterior es preciso señalar que tampoco ha acreditado el interesado que todo el mobiliario y toda la maquinaria amortizados sean los adquiridos usados originalmente en 2003 y que no se hubiera modificado en nada su composición con nuevas adquisiciones y bajas hasta 2010, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto.

SÉPTIMO.- Finalmente alega el interesado la deducibilidad de las provisiones del inmovilizado material por la depreciación del valor del hotel, manifestando al respecto lo siguiente:

"En el presente caso, la empresa, al cierre del ejercicio 2011, se encontró con varios elementos que señalaban la posible existencia de un deterioro del inmovilizado material, y por lo tanto obligaban a la realización de una estimación de dicho deterioro.

Así, en primer lugar, la sociedad podía observar, de manera directa, que el inmueble que formaba parte de su inmovilizado material presentaba diversas deficiencias físicas que hacían prever un más que probable descenso de su valor.

...un observador tercero determinó que existían importantes patologías y deficiencias en el inmovilizado que analizaba en 2011. La sociedad era consciente de dicha situación y, de acuerdo con la normativa contable no podía hacer caso omiso a estos evidentes indicios de deterioro del inmueble que observó el valorador y que, obviamente, también eran patentes para la sociedad titular del inmueble.

Un segundo elemento que señalaba la posible existencia de un deterioro era la evolución del mercado inmobiliario y del mercado turístico en España y en Canarias desde el momento de la adquisición del inmueble por parte de **INVERSIONES INMOBILIARIAS X** hasta el año 2011. En efecto, desde que se adquiriera en 2003 el inmueble hasta el momento en que se analizaba la posibilidad de un deterioro de los valores de los inmuebles, las expectativas de ingreso y la posibilidad de recuperar la inversión por parte de mi representada habían cambiado de forma muy sustancial.

...Por un lado para determinar cuál era el valor razonable, mi representada solicitó una valoración a la entidad **Q**, entidad inscrita en el Banco de España con el número ... La sociedad valoradora realizó en el año 2011 un informe sobre el valor del inmueble que determinó que, según su criterio profesional y atendiendo a los principios de valoración de la norma ECO/805/2003, el valor ascendía a 13.223.376,78 euros. Dicha forma de valoración siguiendo el mecanismo de la norma ECO/805/2003 era comúnmente aceptada y válida a efectos contables para la valoración de activos y la dotación de provisiones.

...A criterio del tasador no era posible determinar el valor del inmueble mediante el mecanismo de comparación. Así, según se señala en la página 24 del mencionado Informe, no existía un mercado de locales comparables (no hay un mercado cercano de compraventa de inmuebles con instalaciones hoteleras para la actividad realizada por mi representada). Así pues en la medida que no era posible determinar el valor mediante la comparación con otras transacciones de mercado lo procedente sería intentar determinar el valor razonable mediante un mecanismo distinto, tal y como hizo **Q** que valoró el inmueble de referencia por el mecanismo de actualización de rentas y por el valor de reposición.

...En definitiva en el presente caso la contabilidad que recoge el deterioro fue auditada por terceros expertos en la materia y no fue objeto de tacha alguna. En este sentido, difícilmente el trabajo de los auditores puede quedar desvirtuado por una liquidación tributaria que pretende basarse en una tasación realizada por una empresa varios años más tarde, partiendo de premisas erróneas y a la que el propio Inspector Jefe le resta credibilidad. Procede por lo tanto la confirmación de la autoliquidación presentada por esta parte, y la anulación de la liquidación practicada.

...Por todo lo expuesto, queda totalmente acreditado que en el momento de aprobación y auditoria de la contabilidad de esta parte y según los documentos y pruebas de que disponía esta parte, la valoración del inmueble debía ascender a 13.223.376,78 euros, y el deterioro a dotar ascendía a 3.932.903,22 euros. La ulterior valoración realizada siguiendo el criterio contable de las NIIF posteriores viene a confirmar un valor del inmueble muy similar al señalado en su día, y ni la Administración ni la valoración que a instancia de la misma se hizo ha llegado a configurar un valor alternativo creíble, ni a desvirtuar la valoración de la que esta parte disponía en 2011 para realizar la dotación contable, tasación que fue validada por una importante sociedad auditora, y con plenas garantías tanto en lo que se refiere a la valoración del inmueble como a la formulación de las cuentas anuales."

Señalando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación impugnado lo siguiente:

"La entidad utiliza una tasación de **Q SA** para comparar el valor allí obtenido con el valor neto contable del hotel y registrar una pérdida por deterioro de valor por un importe del orden de 4 millones de euros, en números redondos. Esta tasación descarta la utilización del método de comparación por falta de mercado de inmuebles comparables para este tipo de activos -un hotel en funcionamiento-, y compara en base a la normativa contenida en la orden ECO/805/2003, de 27 de marzo de 2003 sobre Normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras y sus sucesivas modificaciones, aplicable por las sociedades de tasación inscritas en Registro de Sociedades Especializadas en Tasación del Banco de España, el valor resultante de la aplicación del método de valoración de actualización de rentas con el valor resultante de la aplicación del método del coste, llamado valor de reemplazamiento.

En contra de lo alegado, esta tasación no es un análisis teórico sobre qué método resulta más conveniente emplear para fijar la tasación del hotel, sino que es simplemente una valoración que se ajusta a la Orden ECO citada y al esquema decisorio fijado en ésta.

La referida norma ECO prevé elegir el valor menor de entre los resultantes de los citados métodos, y a ello se ajustó el tasador sin hacer ningún otro análisis teórico en forma alguna, pero hay que dejar claro que las reglas fijadas para este tipo de tasaciones con finalidades financieras no coinciden en absoluto con las reglas establecidas en la normativa contable para la elección del valor a comparar con el valor neto contable (VNC) a efectos de registrar o no una pérdida por deterioro de valor.

...La única razón por la que se tome como valor de tasación el inferior de 13.223.376,78 euros son las reglas fijadas por la norma ECO a aplicar. No es entendible que los responsables de la entidad sometida a comprobación simplemente tomasen la tasación, sin ningún tipo de reserva o reflexión, y registrasen la pérdida sin preguntarse por lo que exige la norma contable, que contempla un proceso de toma de decisiones distinto que fue totalmente ignorado, y sin plantearse tampoco que la propia tasación contenía otro valor con el que no procedía el registro de pérdida alguna, y cuya mera existencia debía al menos haber inducido a seguir un proceso de contabilización de una pérdida con algo más de rigor en su elaboración, todo ello en un entorno -el del negocio turístico- en total recuperación en 2011 (la propia tasación lo cita, aunque no sería necesario ya que era una realidad palpable), con perspectivas más optimistas aún para años sucesivos -que han sido superadas con sucesivos años-record turísticos en Canarias, dicho sea desde la perspectiva actual-, lo que tendría que tener por pura lógica un impacto positivo en la valoración de la unidad de generación de efectivo que es, en terminología contable, el conjunto de activos que conforman el hotel analizado.

La mera lectura de la tasación ya permite comprender que su esquema de valoración no es, para nada, asimilable a lo exigido por la norma contable. La lectura de ésta tampoco es tan compleja como para entender que una tasación inmobiliaria, elaborada para entidades de crédito, no es, sin más, un valor de comparación para registrar una pérdida por deterioro de valor. No obstante lo dicho, los responsables del obligado tributario simplemente dan por bueno todo, omiten la aplicación de la norma contable en lo esencial, omiten la situación del negocio turístico en general, omiten el contenido adicional de la tasación y con total despreocupación, se limitan a restar el valor de tasación del VNC para registrar una pérdida de nada menos que 4 millones de euros, pérdida que por sí sola - su importancia cuantitativa es evidente - también debería haber inducido a alguna reflexión adicional que, en opinión de este Órgano, brilla por su ausencia clamorosamente, fruto de una actuación de los responsables de la entidad presidida únicamente por interesar la minoración de las cuantías sometidas a tributación, sin atención a las previsiones contenidas en las normas contables ni a las circunstancias económicas y sociales relevantes.

Este Órgano considera que estas circunstancias son suficientes como para plantearse reflexionar en profundidad sobre los hechos que se han puesto de manifiesto en las actuaciones inspectoras en relación con la contabilización de una pérdida tan relevante cuantitativa y cualitativamente, en el sentido expuesto en el párrafo anterior.

...En resumidas cuentas, el valor obtenido en la tasación inmediatamente quedaría obsoleto una vez realizadas las inversiones, lo que incluso de una forma intuitiva nos confirma que los términos que se comparan por la entidad están desfasados o distorsionados. Aun dando este desfase por bueno, lo que resulta una evidencia palmaria es que necesariamente se tendría que haber realizado nuevamente el proceso de valoración de la unidad generadora de efectivo (el hotel) una vez efectuadas las inversiones, y revertir la pérdida registrada anteriormente al no estar afectados los flujos de efectivo por tan importantes salidas de fondos como antes y al haberse incrementado el VNC. Nuevamente nos encontramos con que los responsables del obligado tributario jamás realizan esta nueva valoración, exigida también por la norma contable -confirmando una actuación que no puede considerarse precisamente de modélica, diligente o acertada-, y se quedan con los efectos de la

pérdida en 2011, sin que nunca registren el ingreso correspondiente a la reversión en ejercicios posteriores.

Evidentemente, el quebranto que origina un mero registro contable que no afecta al desarrollo del negocio ni a su rentabilidad real, es cargado así sobre las espaldas de la Hacienda Pública, con 4 millones de euros de base imponible nunca sometida a gravamen, lo que vuelve a confirmar a juicio de este Órgano que estamos ante una actuación consciente para conseguir un ahorro fiscal a base de una simple tasación, que no deja de ser una valoración subjetiva y no permite apreciar de forma suficiente el elemento culpabilístico para considerar la existencia de una infracción tributaria, pero no por ello va a dejar de exponerse aquí tal actuación para su posible valoración por cualquier Órgano de revisión que pueda conocer del presente caso.

...La Inspección encargó una tasación alternativa a la entidad **Y**, que puede recibir todas las críticas que el obligado tributario quiera formular, pero no por dejar de contemplar la baja ocupación real al 28% de un solo año, el 2012, y quizás 2013 (del que no se facilitan cifras), o ignorar el estado de deterioro del inmueble -si aceptamos lo indicado en las alegaciones presentadas por el contribuyente-, puede ver afectado significativamente su resultado final de forma tan aplastante como para rebajar los 36 millones de valoración, en números redondos, a menos de 17 millones que es el VNC y a partir del cual sería lícito registrar una pérdida por deterioro de valor. Hay que añadir que el horizonte temporal de la tasación de **Y** es de 20 años, menos de los 30 años tomados por **Q**, alejando así aún más la posibilidad de error en este razonamiento, por cuanto se dejan de actualizar 10 años de flujos de efectivo, en comparación. Y es que 30 años frente a uno o dos de baja ocupación no pueden justificar nunca desviaciones tan desmesuradas como las que se pretende denunciar en las alegaciones presentadas. Por otra parte, restar la totalidad de las inversiones presupuestadas o realmente efectuadas del importe de la valoración de **Y** sigue arrojando un valor muy superior al VNC, por lo que en cualquier caso se estaría en una situación que deja en mal lugar el escasísimo importe de valoración determinado por **Q**.

En este sentido, las objeciones y críticas formuladas en las alegaciones a la tasación de **Y** pueden ser parcialmente ciertas, pero tal y como se ha dicho, nunca justificarían que ésta deviniera totalmente inservible para lo que aquí interesa -servir de comparación cuantitativa-, y máxime cuando la elaborada por **Q** puede contener incluso más puntos de crítica y objeción, en comparación, tal y como se ha razonado anteriormente, arrojando un resultado que se antoja ciertamente irreal.

En resumidas cuentas, la tasación encargada a **Y** simplemente nos viene a confirmar que la efectuada por el obligado tributario no ofrece ninguna garantía, y ello al margen del estado deteriorado que pudiera aquejar al complejo hotelero y que este Órgano no pone en duda, o que **Y** desconozca las inversiones efectuadas en 2012 y 2013. De hecho, restando la inversión efectuada (incluso sin minorar por ningún coeficiente de actualización) del valor obtenido por **Y**, aun quedaría un valor residual muy superior al VNC y no podría registrarse pérdida alguna por deterioro de valor.

...El obligado tributario podrá discutir la valoración efectuada por **Y** a través del método de actualización de rentas -el valor en uso en términos contables-, y para ello incluso se le dará oportunidad de acudir a la tasación pericial contradictoria."

Asimismo, dispuso la Inspección en el Acuerdo de liquidación:

"3.- De acuerdo con el artículo 135 LGT, el interesado podrá promover tasación pericial contradictoria en corrección de los medios de comprobación fiscal de valores señalados en el artículo 57 LGT, dentro del plazo del primer recurso o reclamación que proceda contra la liquidación efectuada, exclusivamente sobre el valor en uso del complejo hotelero de referencia que ha sido valorado administrativamente, aunque sin trascendencia en la liquidación practicada. La presentación de la solicitud de tasación pericial contradictoria determinará la suspensión de la ejecución de la liquidación y del plazo para interponer recurso o reclamación contra la misma."

Pues bien, al respecto, y en primer lugar es preciso señalar que ante una actuación de naturaleza valorativa este Tribunal Central, como cualquier órgano económico administrativo, no puede desempeñar una labor de carácter técnico tratando de justificar o acreditar los criterios que, al amparo de su categoría profesional y su conocimiento del mercado, hayan entendido de aplicación los técnicos encargados de llevarla a cabo.

Así las cosas la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha sentado una serie de criterios para que la determinación del valor normal de mercado efectuada se entienda ajustada a derecho:

1.- La valoración ha de estar realizada por un técnico facultativo adecuado (sentencia de 17-11-1983).

2.- La valoración debe contener no sólo el «guarismo» que refleje el resultado obtenido, sino también los elementos de juicio y cálculo que han sido tenidos en cuenta para llegar al resultado final (sentencia de 17-11-1983), sin que las referencias genéricas a la valoración efectuada permitan conocer los criterios seguidos (sentencia de 02-03-1989), y sin que tampoco proceda valorar mediante la expresión de una cifra en que se estima debe valorarse el inmueble, con la mera estampación de un sello aludiendo a circunstancias genéricas (sentencia de 17-04-1989); sólo conociendo sus razonamientos pueden los contribuyentes decidir si aquietarse con la valoración o acudir a la pericial contradictoria, que es su único medio de defensa (sentencia de 07-11-1988). En términos similares se ha pronunciado este Tribunal Central en reiteradas resoluciones.

En definitiva, se exige que la valoración que de lugar al aumento de base imponible respecto de la declarada esté fundamentada racional y suficientemente y que dicha fundamentación se encuentre debidamente exteriorizada de forma que no se genere indefensión en el contribuyente, siendo preciso asimismo señalar que en el presente caso no ha instado el interesado la Tasación Pericial Contradictoria (TPC), tasación que habría sido útil al tratarse de una valoración efectuada por un técnico objetivo, imparcial e independiente, al que ambas partes, Administración y contribuyente, se habrían sometido, debiendo recordarse aquí que el procedimiento de TPC constituye en sí mismo la máxima garantía para los interesados en relación a la comprobación de valores, dada la profesionalidad, independencia y objetividad de los peritos designados, gozando el dictamen del tercer perito de naturaleza dirimente, como ha reconocido el Tribunal Supremo en su sentencia de 11-04-2000.

En lo que respecta a la manifestación del interesado relativa a que la valoración se realizó siguiendo el mecanismo de la Orden ECO/805/2003, es preciso traer a colación el artículo 5.2 de la referida Orden que dispone que:

"Para calcular el valor de un terreno o de una finca rústica se utilizará como superficie la comprobada por el tasador. Cuando dicha comprobación no sea viable se utilizará la menor entre la superficie registral y la catastral.

Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, se podrá utilizar la mayor entre la superficie registral y la catastral siempre que, una vez hechas las estimaciones oportunas, se justifique expresa y razonadamente de una manera destacada".

Y el artículo 2 (versión vigente desde 06-03-2008 hasta 09-03-2013) regula su ámbito de aplicación:

"La presente Orden será de aplicación siempre que el valor de tasación se utilice para alguna de las finalidades siguientes:

a) Garantía hipotecaria de créditos o préstamos que formen o vayan a formar parte de la cartera de cobertura de títulos hipotecarios emitidos por las entidades, promotores y constructores a que se refiere el artículo segundo del Real Decreto 685/1982, de 17 de marzo, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario.

- b) Cobertura de las provisiones técnicas de las entidades aseguradoras exigida en el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.
- c) Determinación del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias reguladas en el Real Decreto 1309/2005, de 4 de noviembre, por el que se regula el Reglamento de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva.
- d) Determinación del patrimonio inmobiliario de los Fondos de Pensiones regulados en el Real Decreto 304/2004, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones."

Por consiguiente, este Tribunal considera que la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, dada su finalidad, que no es otra que regular la valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos con fines financieros, no es de aplicación al caso que nos ocupa, habiéndonos pronunciado en este mismo sentido, entre otras, en resolución de 12-01-2017 (RG 899/13).

Así pues, analizadas por este Tribunal ambas valoraciones de **Y** (Administración) e **Q** (obligado tributario) podemos comprobar, tal y como señala la Inspección, la omisión por parte de la entidad de los requisitos contenidos en la norma contable, y que son los que aplican a la determinación del resultado contable y, por ende, fiscal, por cuanto la tasación de **Q** recogía también otro valor, el de reemplazamiento neto, muy superior al VNC y que no tuvo ninguna consideración por parte de los responsables de la entidad sometida a comprobación como valor de comparación en el sentido de la norma -valor razonable- para fijar el importe recuperable y que no habría permitido registrar pérdida alguna.

Este VNC incluye todos los deterioros del complejo valorado y, por ello, puede considerarse como valor razonable. La existencia de este VNC debería haber llamado la atención de la dirección de la entidad sometida a comprobación para revisar la tasación manejada y encargar otra de contraste para asegurar la adecuada contabilización de una pérdida tan relevante, encargo que desgraciadamente nunca se produjo, debiéndose negar por todo lo anterior la deducibilidad de la pérdida registrada por el supuesto deterioro de valor, desestimándose las pretensiones actoras también en este punto.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

acuerda

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.