

Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 19 de abril de 2018, rec. nº 54/2016

Ponente: Jesús María Calderón González

Impuesto sobre Sociedades. Sociedad inmobiliaria. Gastos de reparaciones y conservación. Consideración por la Inspección de los gastos de intermediación como mayor valor de existencias.

La Audiencia Nacional estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que anula la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades y se pronuncia sobre cómo debe ser el tratamiento de determinados gastos satisfechos por una sociedad cuya actividad es la promoción y venta de inmuebles. De esta manera, dado que los gastos de intermediación no son citados expresamente por la norma contable sectorial (adaptación del PGC a empresas inmobiliarias), ni aparecen entre los que deben formar parte del concepto “precio de adquisición”, deben ser considerados como gastos del ejercicio. Mientras que los “trabajos de fontanería”, al no tratarse de una simple sustitución de piezas, sino de una mejora del edificio deberán considerarse como mayor valor del activo. De igual manera las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios, aunque no aparecen de forma expresa en las normas de valoración, en la medida en que suponen un aumento de la generación futura de ingresos, deberán considerarse como mayor valor del edificio.

Fundamentos jurídicos

(...)

TERCERO.- en el primer motivo del recurso se aduce que los gastos de intermediación no se pueden considerar mayor valor de existencias.

(...)

Ha de partirse para la resolución de esta cuestión que ambas partes están de acuerdo en que la Norma 13ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994, no contempla expresamente los citados gastos.

Por lo tanto, ante ese silencio debe acudir al concepto de precio de adquisición que comprende todos aquellos gastos inherentes a la adquisición que supongan un mayor valor del elemento adquirido.

Y esos gastos, que determinan ese mayor valor del elemento adquirido, se encuentran definidos en la Norma de Valoración Segunda en la citada Orden de 28 de diciembre de 1994, que señala “El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de explotación: Gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares”.

En sentido idéntico se pronuncia la Norma de Valoración 2ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, *ratione temporis* aplicable.

Y claro, en esa descripción no se incluyen los gastos hoy enjuiciados que a diferencia de aquellos no son necesarios para que el inmovilizado se integre en el proceso productivo de la empresa, vía amortización.

En consecuencia, tal como defiende la actora, esos gastos no pueden considerarse mayor valor de las existencias, pues son gastos del ejercicio, pronunciamiento que conlleva a estimar el motivo.

CUARTO.- En el siguiente, postula la demandante que los trabajos de fontanería y suministro de materiales de la empresa “Joalpa Instalaciones y Mantenimiento, S.L.” son gasto corriente y no mayor valor de las existencias.

Cita la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, apartados tercero y cuarto y la Consulta de la D.G.T. de fecha 4 de octubre de 2000.

(...)

La clave en este punto está en determinar si esa factura es incardinable en el concepto de “mejora” del edificio o se trata de una simple “reparación” del mismo, que no supone una mejora sustancial en la productividad del inmueble en cuestión ni un alargamiento de su vida útil.

Pues bien, en este caso a la hora de determinar el tratamiento contable aplicable a los mencionados servicios, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el Real Decreto 1643/199, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (“PGC”), y más concretamente, lo dispuesto en su norma de valoración 3ª en la cual se establecen determinadas normas particulares sobre el inmovilizado material y cuyo apartado f) establece que. “Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.”

(...)

La actora, ha presentado el informe del arquitecto citado, en el que consta lo siguiente:

(...)

- 2º Las instalaciones de fontanería, calefacción y gas del edificio en cuestión se encontraban en un estado de conservación deficiente, incumpliendo los requisitos básicos de una edificación en lo referente a la funcionalidad y habitabilidad. En lo que a la fontanería se refiere, se aprecia que la instalación existente, era la original en plomo, tanto en viviendas como en las zonas comunes.
- 3º Como consecuencia del estado de conservación deficiente de las instalaciones generales anteriormente referidas, se produjo el colapso, a principios del pasado mes de octubre del año 2005, de las instalaciones de fontanería y calefacción, provocando numerosos problemas y daños derivados en las conducciones generales del agua y en acabados adyacentes.
- 4º Con el ánimo de solventar las deficiencias derivadas de dicha situación, se han realizado obras de reparación, sustitución y acondicionamiento de las instalaciones generales de fontanería, calefacción y gas, así como de renovación de los acabados superficiales afectados. Dichas obras se han llevado a cabo entre los meses de octubre a diciembre del año 2005.

(...)

Y de los términos del citado informe, la Sala no aprecia que estemos ante meras obras de sustitución de piezas o canalizaciones, sino ante una “mejora” del citado edificio, que contribuirá a un alargamiento de la vida útil del activo, en suma, no nos encontramos ante una simple mejora, lo que conlleva a desestimar el motivo.

QUINTO.- En el siguiente la actora considera como gastos del ejercicio las indemnizaciones pagadas a los arrendatarios.

(...)

(..) la extinción de un derecho sobre un bien inmueble, que limita su plena propiedad, supone, un incremento de las posibilidades del mismo por su propietario, así como un aumento de su potencial rentabilidad financiera.

La parte señala también que existen indemnizaciones abonadas a inquilinos, con contratos de arrendamiento no sometido a prórroga forzosa, que ya estaban generando ingresos a valor de mercado, respecto de los que no cabe, por tanto, obtener una rentabilidad futura, pero tal alegación no puede ser admitida al ser evidente que el cese de ese arrendamiento generará mayores posibilidades de utilización en el futuro.

En cambio, para la Sala si son gastos del ejercicio la indemnización abonada a doña Marina , por importe de 2.000 euros, por la resolución del contrato de trabajo que mantenía con la Comunidad de Propietarios de la CALLE003 , nº NUM010 , y que en virtud, de dicha relación laboral hacía uso de la vivienda, así como la indemnización abonada a don Eutimio , con contrato de arrendamiento en la CALLE004 , nº NUM011 por importe de 1.500 euros, como consecuencia de los perjuicios causados en la ejecución de obras en dicho inmueble.

En este punto, el motivo se estima.