

Los métodos de amortización y el deterioro de elementos patrimoniales afectos a explotaciones económicas

Análisis de la [RTEAC de 16 de enero de 2020, RG 3342/2016](#)

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que seguidamente se comenta, aborda dos cuestiones de fondo.

La primera versa sobre la posibilidad de aplicar la regla de amortización de elementos patrimoniales adquiridos ya usados, a partir de un periodo impositivo posterior, y distante, al de su adquisición.

En la argumentación del TEAC se entremezclaron razones contables, vinculadas al principio de uniformidad, y fiscales, concernientes a la continuidad en los métodos de amortización, en virtud de las cuales, conjuntamente consideradas, se rechazó la reclamación, confirmándose la liquidación administrativa.

La segunda trata sobre la efectividad fiscal del deterioro contable, practicado en relación con el elemento patrimonial adquirido ya usado.

En relación con esta cuestión, la argumentación del TEAC pivotó sobre la idoneidad de los métodos de valoración previstos, a efectos hipotecarios y financieros, en la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras, alcanzando una conclusión negativa.

Sobre todo el conflicto se proyectó la fuerza probatoria, en el ámbito fiscal, de una documentación contable que había sido objeto de un informe de auditoría carente de reparos en relación con las dos cuestiones controvertidas.

Nota: El autor participa en el Grupo de Investigación «Fiscalidad Empresarial (GI-19/1)» de la Universidad a Distancia de Madrid (Plan Nacional I+D+i) (número de identificador: A-81618894-GI-19/1), del que es IP María del Carmen Cámara Barroso.

1. Supuesto de hecho

Dejando de lado lo relativo a las cuestiones concernientes a la alegación de prescripción, se presentaron dos puramente materiales, una relativa a la amortización y otra al deterioro.

1.1. Amortización

En los periodos impositivos de 2010 y 2011, un inmueble adquirido en 2003, dedicado a explotación hostelera, que venía siendo contablemente amortizado de acuerdo con la vida útil y los coeficientes de amortización de las tablas de amortización oficialmente aprobadas relativos a los edificios administrativos, esto es, 50 años y 2 %, pasa a ser contablemente amortizado en 17 años al 6 %.

La regularización administrativa consistió en calcular una cuota de amortización en función de una vida útil de 33 años y un coeficiente del 3 %, en sintonía con la dedicación industrial del inmueble.

En la memoria de las cuentas anuales se había dicho 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».

Tras algo menos de 10 años desde la adquisición del inmueble, se proyectaron obras de reforma que abarcaron la totalidad de la infraestructura, y se presupuestaron en más de 11 millones de euros.

En el acuerdo de liquidación se reprocha que el contribuyente haya infringido las normas contables, en concreto el principio de uniformidad y la norma de valoración 22 del Plan General de Contabilidad (PGC) relativa a cambios en las estimaciones contables, por cuanto no ha realizado actividad probatoria alguna para respaldar el referido cambio, no habiendo otra motivación que la puramente fiscal, sin que, por otra parte, sea admisible la aplicación sobrevenida del régimen de los bienes usados.

1.2. Deterioro

Practicado en 2011, por un importe cercano a 4 millones de euros, la entidad alegó la pérdida de valor de los inmuebles debido a la evolución negativa del mercado inmobiliario y turístico. Para apoyar su criterio solicitó una valoración a una sociedad de tasación registrada en el Banco de España, que ajustó su dictamen a la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para

ciertas finalidades financieras, utilizando el método de actualización de rentas y valor de reposición, por no existir comparables suficientes.

La inspección tributaria solicitó una valoración a otra empresa de valoraciones, a cuyo tenor no existía deterioro.

El inspector jefe reconoció que la valoración se ajustó a la norma citada, pero rechazó que fuera válida al objeto de determinar el deterioro contable y, por ende, a efectos fiscales.

La entidad no solicitó la tasación pericial contradictoria.

2. Doctrina del tribunal

2.1. Amortización

A partir de los hechos relativos a la amortización, el tribunal despliega su argumentación mediante:

- La reproducción de las normas reglamentarias que hacen al caso.
- La Resolución del propio Tribunal de 16 de diciembre de 2005 (RG 1278/2002 –NFJ022473–), concerniente a la amortización de elementos usados adquiridos mediante fusión, en la que se concluye que:

[...] 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.

En este punto es preciso señalar que, de la argumentación contenida en el acuerdo de liquidación reproducida en la resolución, no se infiere que el título de adquisición hubiera sido la fusión.

- La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 22 de octubre de 2009 (rec. núm. 99/2006 –NFJ036281–), confirmatoria de la resolución del TEAC citada, por tanto, igualmente referida a un supuesto de adquisición mediante fusión.
- La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León de 13 de noviembre de 2017 (rec. núm. 929/2016 –NFJ069893–), en la que, sobre la base de lo previsto en el artículo 1.6 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio (RIS), se indica:

[...] que 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.

- La Sentencia del TSJ del Principado de Asturias de 8 de junio de 2011 (rec. núm. 756/2009 –NFJ044507–), en la que se examina el dictamen pericial que pretende justificar el cambio de criterio contable relativo a las amortizaciones.

A la vista de los referidos precedentes, el tribunal concluyó que:

[...] 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

Y de ahí que fijara su atención en la mención que, respecto de la amortización, se efectúa en la memoria de las cuentas anuales relativas a 2010. El contenido de esta mención resultó, para el tribunal, un elemento decisivo. He aquí su contenido:

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.

El tribunal valoró la mención en la memoria de las cuentas anuales, diciendo que:

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...

2.2. Deterioro

A partir de los hechos relativos al deterioro, el tribunal despliega su argumentación:

- Delimitando el ámbito de su función, indicando 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.

- Considerando los criterios del Tribunal Supremo (TS) concernientes a la valoración, a cuyo tenor, la misma, en referencia a la realizada por la Administración tributaria, ha de estar efectuada por «un técnico facultativo adecuado», y debe contener «los elementos de juicio y cálculo que han sido tenidos en cuenta para llegar al resultado final», ya que «solo 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».
- Enfatizando que el contribuyente no solicitó la tasación pericial contradictoria.
- Negando que la valoración realizada según la Orden ECO/805/2003 fuere válida para determinar el valor del inmueble a los efectos de calcular el importe del deterioro, por cuanto su función se limita a «la valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos con fines financieros», como así se puso de relieve, entre otras, en la Resolución del TEAC de 12 de diciembre de 2017 (RG 899/2013).

Y, en este sentido, concluyó que, analizadas ambas valoraciones, la de la Administración y la del 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 [la empresa de valoración contratada por el contribuyente] 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.

3. Comentario crítico

3.1. Amortización

De acuerdo con lo previsto en el artículo 11.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS), «serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia».

La amortización fiscalmente deducible es aquella que, habiendo sido registrada en los libros de contabilidad, representa la depreciación efectiva. Todas las normas que, tanto el TRLIS como su Reglamento están dedicadas a la amortización, tienen por finalidad concretar los requisitos que determinan que la amortización contable responda a una depreciación efectiva.

No existe una amortización contable y otra fiscal. Hay una amortización contable que será fiscalmente deducible en cuanto que responda a una depreciación efectiva. Las normas fiscales no interfieren en el cálculo de las amortizaciones contables, pero rechazarán la deducción de aquellas que no cumplan con el requisito de efectividad, tal y como el mismo está en ellas regulado. Si la entidad no amortiza contablemente un elemento no habrá deducción fiscal, y si lo amortiza por encima de lo que la norma fiscal define como depreciación efectiva, el exceso no será deducible.

El instrumento más relevante, aunque no el único, que da contenido al requisito de efectividad, son las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Esta técnica, establecida en el impuesto sobre sociedades a partir de las tablas de amortización aprobadas mediante la Orden de 23 de febrero de 1965, continuada por la Orden de 12 de mayo de 1993, recalada actualmente en el artículo 12 de la Ley 27/2014, si bien demeritada por la parquedad de su estructura, ha permitido una conflictividad relativamente baja, en un escenario bastante complejo como es el de distribuir el precio de adquisición de un elemento patrimonial entre varios periodos impositivos.

Ese es el marco normativo que ha de ser contemplado para examinar el caso controvertido.

Un aspecto que no queda claro en el relato de los hechos es el concerniente al título de adquisición del inmueble. Por tanto, se abordará la cuestión desde tres perspectivas: adquisición a título de compraventa; adquisición a título de una operación de fusión, escisión o aportación; adquisición a título de una operación de reestructuración amparada por el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

3.1.1. Adquisición a título de compraventa

El artículo 1.6 del RIS (aprobado por el RD 1777/2004, aplicable por razón del tiempo en el que se produjeron los hechos) establecía que:

[...] 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 entidad aplicó un coeficiente de amortización del 6 %. El coeficiente de amortización de los inmuebles utilizados en la industria hotelera era del 3 %, en cuanto edificios de carácter industrial, en el sentido del apartado 1 a) del epígrafe «Elementos comunes de las tablas de amortización», de manera tal que se podría especular, en sintonía con la mención en la memoria de las cuentas anuales, que la entidad estaría aplicando lo previsto en el artículo 2.4 a) del RIS, a cuyo tenor:

[...] 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.

Siempre bajo la hipótesis de que se trate de un edificio industrial adquirido ya usado, lo que ha de dilucidarse es si la regla relativa a la amortización de un activo ya usado configura un método distinto al que la entidad venía aplicando. Puesto que la entidad aplicaba el coeficiente del 2 %, cabría intuir que venía realizando el método de amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas. Pues bien, bajo tal hipótesis, ha de observarse que la regla de amortización de activos usados no es más que una modalidad de la «amortización según tablas de amortización oficialmente aprobadas», en el sentido del artículo 2 del RIS. Consiguientemente, no sería de aplicación lo previsto en el artículo 1.6 del RIS. En tal caso, la justificación en la memoria sería irrelevante.

Siempre bajo la hipótesis expuesta, la entidad vendría amortizando contablemente por una cantidad inferior a aquella que permitían las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Si el inmueble era un edificio industrial, el límite fiscal a la deducción de la amortización contable sería del 3 %, tratándose de inmuebles nuevos, y del 6 % en el caso de inmuebles usados.

Sin perjuicio de lo anterior, lo que no sería correcto sería pretender una deducción que, siempre bajo la hipótesis de tratarse de un inmueble adquirido usado, rebasare el límite del 6 %, cualquiera que fuere el importe de la amortización contable. No parece que sea el caso.

Por lo que se refiere a los aspectos contables del conflicto si, de acuerdo con los hechos en presencia, la amortización contabilizada en los ejercicios anteriores a 2010 se reputase incorrecta, en cuanto deficiente respecto de la depreciación efectiva, se estaría ante alguno de los supuestos previstos en la norma 22 del PGC, debiendo tenerse en cuenta lo previsto en el último párrafo del artículo 2.1 del RIS, a cuyo tenor:

[...] a los efectos de aplicar lo previsto en el apartado 3 del artículo 19 de la Ley del Impuesto, cuando un elemento patrimonial se hubiere amortizado contablemente en algún periodo impositivo por un importe inferior al resultante de aplicar el coeficiente previsto en el párrafo b) anterior, se entenderá que el exceso de las amortizaciones contabilizadas en posteriores periodos impositivos respecto de la cantidad resultante de la aplicación de lo previsto en el párrafo a) anterior, corresponde al periodo impositivo citado en primer lugar, hasta el límite de la referida cantidad.

Esta norma no impide la aplicación del coeficiente que corresponde a los elementos patrimoniales adquiridos usados.

Si el inmueble no fuere usado, la amortización al 6 % rebasaría el coeficiente de amortización máxima establecido en las tablas de amortización para los edificios industriales, esto es, el 3 %. En tal caso, para que la amortización contable pudiera ser fiscalmente deducible, el contribuyente hubiera debido justificar que la misma responde a la depreciación efectiva, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.1 e) del TRLIS.

En tal caso, cobraría relevancia la justificación en la memoria de las cuentas anuales, en los términos previstos en el artículo 1.6 del RIS, en la medida en que el nuevo método de amortización propuesto se hallare entre los comprendidos en el RIS. Se trata de una justificación, no de una mera mención. El contenido de esa justificación dependerá del elemento patrimonial de que se trate y de las circunstancias relativas a su aplicación al proceso productivo.

Supuesto que el método propuesto no se hallare entre los comprendidos en el RIS, el artículo 11.1 e) del TRLIS también ampararía una justificación de la depreciación efectiva, a realizar ejercicio a ejercicio, como así lo reconoce la contestación de la pregunta 128315 –elementos con mayor depreciación– del Programa Informa de la Agencia Tributaria, según la cual:

[...] en el supuesto de que los elementos del inmovilizado sufran una depreciación superior a la normal, de manera que el porcentaje establecido en las tablas de amortización resulte insuficiente, el exceso será deducible siempre que se justifique la efectividad de la depreciación superior del elemento patrimonial, y añade que el sujeto pasivo también puede presentar un plan de amortización.

Fuere el elemento usado o nuevo, ha de tomarse en consideración la incidencia de las obras de ampliación, renovación o mejora, pues si las mismas determinan un alargamiento de la vida útil, «dicho alargamiento deberá tenerse en cuenta a los efectos de la amortización del elemento patrimonial y del importe de la renovación, ampliación o mejora», de acuerdo con lo previsto en el último párrafo del artículo 1.7 del RIS. Este hecho, dependiendo del ejercicio en el que se realizaron las obras, podría tener incidencia en el caso que se comenta. En efecto, si se hubieren realizado en 2010 o 2011 la vida útil hubiera podido alargarse.

3.1.2. Adquisición a título de fusión, escisión o aportación

De acuerdo con lo previsto en el artículo 1.9 del RIS:

[...] 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 de este Reglamento.

Bajo la hipótesis de que el inmueble hubiere sido adquirido mediante alguno de los títulos anteriormente mencionados, la regla precedente prevalece respecto de la relativa a los elementos adquiridos usados, en razón al principio de especialidad. En tal supuesto, habría de estarse al método de amortización que venía aplicando la entidad transmitente, aun cuando sobre los nuevos valores contables.

En el caso que nos ocupa, no procedería la aplicación del régimen de los elementos patrimoniales usados, pero la vida útil debería acomodarse a la válida en sede de la entidad transmitente.

3.1.3. Adquisición mediante una operación de reestructuración amparada por el capítulo VIII del título VII del TRLIS

En este supuesto, son aplicables las reglas anteriores, pero la base para calcular la cuota de amortización será el valor que, a efectos fiscales, tuviere el elemento adquirido en sede de la entidad transmitente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 85 del TRLIS.

En el caso que nos ocupa, la base de cálculo de la amortización debería reconducirse al valor fiscal en sede de la entidad transmitente. Sin embargo, este aspecto no está recogido en el relato que consta en la resolución, de manera tal que no parece que la adquisición del inmueble se hubiere realizado en el curso de una operación amparada por el capítulo VIII del título VII del TRLIS. En cualquier caso, no procedería la aplicación de la regla relativa a los elementos usados, pero sí la acomodación de la vida útil en el sentido anteriormente apuntado.

3.2. Deterioro

Como ha quedado expuesto, el TEAC rehusó «desempeñar una labor de carácter técnico» respecto de los informes contradictorios en presencia. No ha de ser entendida esa declaración en el sentido de que el citado tribunal se considera incompetente para examinar y valorar los informes en presencia, sino en el sentido de que no le corresponde efectuar una valoración técnica. La Sentencia de la AN de 9 de mayo de 2019 (rec. núm. 133/2017 –NFJ074040–) expone detalladamente cuál será la función del órgano judicial ante los informes periciales, indicando que:

[...] de conformidad con lo establecido en el art. 348 de la LEC, el Tribunal viene obligado a valorar «los dictámenes periciales según las reglas de la sana crítica», no estando vinculado por ninguno de ellos... lo que vincula al Tribunal es la exposición razonada y los argumentos del perito que llevan a la convicción del Tribunal que su dictamen es serio y ponderado... lo que no es viable es que ignore el contenido del dictamen o lo rechace de una forma inmotivada, irracional o ilógica.

Es claro que el TEAC también viene obligado a realizar esa labor, la cual, eventualmente, será revisada en vía judicial.

En esta línea de pensamiento, el TEAC no estaba vinculado por ninguno de los dos informes de valoración en presencia, y era competente para efectuar una valoración de los mismos a la luz de las reglas de la sana crítica.

El TRLIS admitía como partida fiscalmente deducible el importe del deterioro de cualesquiera elementos patrimoniales, si bien respecto de alguno de ellos establecía determinadas reglas específicas, entre los que no se encontraban los inmuebles. En consecuencia, el deterioro contable era fiscalmente deducible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 del TRLIS.

La norma de registro y valoración 2.ª 2, «Deterioro de valor», del PGC establece que «se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso, de manera tal que, al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material...deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan...».

De acuerdo con el apartado 6.º 2 del Marco Conceptual del citado PGC, el valor razonable se calculará por referencia a un «valor fiable de mercado», de manera tal que la mejor referencia del valor razonable será «el precio cotizado en un mercado activo». Bien se comprende que, para una buena parte de los elementos, no se presentará esa referencia. En tal caso, el valor razonable se determinará «mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración», tales como «transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones».

De acuerdo con el apartado 6.º 5 del Marco Conceptual del PGC, el valor en uso de un activo es «el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición».

Pues bien, el mayor de estos dos valores, esto es, el valor razonable o el valor de uso, es el que debe compararse con el valor contable del elemento, en el caso el inmueble afecto a explotación hotelera, a los efectos de determinar el importe del deterioro.

El artículo 15 de la citada Orden ECO/805/2003 establece y regula cuatro métodos técnicos para la valoración de inmuebles, a saber, «el método del coste, el método de comparación, el método de actualización de rentas y el método residual», que permiten obtener «el valor hipotecario, el valor de mercado y el valor de reemplazamiento».

El método del coste (arts. 17 a 19) calcula el denominado «valor de reemplazamiento» que, en esencia, y por lo que se refiere a la construcción, se fundamenta en el coste de la construcción por contrata, minorado en el importe de la amortización (reemplazamiento neto). Este no es un valor razonable ni de uso.

El método de comparación (arts. 20 a 23), mediante el cual «se determinan dos valores técnicos que se denominarán valor por comparación, que permite determinar el valor de mercado de un determinado bien, y valor por comparación ajustado, que permite determinar su valor hipotecario». Ese valor de mercado puede ser identificado con el valor razonable, en el sentido del PGC.

El método de actualización de rentas (arts. 24 a 33), mediante el cual «se calculará un valor técnico que se denominará valor por actualización, que permite determinar tanto el valor de mercado de un determinado bien como su valor hipotecario». En particular, el artículo 30 regula la actualización de flujos de caja imputables a un inmueble afecto a una actividad económica. Ese valor de mercado, calculado mediante actualización de flujos de tesorería, puede ser identificado con el valor razonable y también con el valor de uso, en el sentido del PGC, pero no así el valor hipotecario, que se determina rebajando el mismo al menos en un 10%.

El método residual (arts. 34 a 42) se encuentra constreñido a terrenos o edificios en construcción o rehabilitación.

Se sigue de lo expuesto que algunos de los métodos técnicos de valoración establecidos por la Orden ECO/805/2003 conducen a unos valores que son hábiles para calcular el deterioro a efectos contables, lo cual no indica que los valores asignados al inmueble del caso sean, sin más, aceptables desde el punto de vista fiscal. No lo fueron para la inspección tributaria, que encargó una valoración a una entidad especializada. Tampoco lo fueron para el TEAC.

Ahora bien, el rechazo de los valores propuestos por el obligado tributario no debe fundamentarse en la no idoneidad de los métodos de valoración de inmuebles previstos en la Orden ECO/805/2003, sino en la no idoneidad de la específica valoración que se haya efectuado. El informe de valoración propuesto por el obligado tributario no puede ser aceptado por el hecho de que se haya realizado a tenor de alguno o algunos de los métodos previstos en la Orden ECO/805/2003, pero tampoco puede ser desestimado por la misma razón.

El informe de valoración realizado a cargo de la inspección tributaria en el curso del procedimiento de comprobación constituyó un acto de comprobación de valores en el sentido del artículo 57 de la Ley General Tributaria (LGT), en relación con el cual el obligado tributario hubiera podido promover la tasación pericial contradictoria dentro del plazo del primer

recurso o reclamación que procediere contra el acuerdo de liquidación, en los términos previstos en los artículos 134 y 135 de la LGT. Sin embargo, el obligado tributario no lo hizo. La tasación pericial contradictoria que hubiera podido promoverse, hubiera formado parte del propio procedimiento de comprobación, a tenor de la Sentencia del TS de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 212/2017 –NFJ072448–).

3.3. El valor probatorio de la contabilidad auditada

Sobre el expediente se planteó la cuestión del valor probatorio de la contabilidad en el ámbito del impuesto sobre sociedades, en particular cuando aquella había sido auditada. Así, en orden a mantener su pretensión, el obligado tributario alegó que «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 el preámbulo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, se dice que las técnicas de revisión y verificación que en la misma se regulan «permiten, con un alto grado de certeza, dar una opinión técnica e independiente sobre la contabilidad en su conjunto y, además, sobre otras circunstancias que, afectando a la vida de la empresa, no estuvieran recogidas en dicho proceso»; en el artículo 4.1, que la auditoría de las cuentas anuales consistirá en «verificar dichas cuentas a efectos de dictaminar si expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad auditada, de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulte de aplicación», y en el artículo 13.2, que el auditor de cuentas «debe mantener siempre una mente inquisitiva ante cualquier circunstancia que pueda indicar una posible incorrección en las cuentas anuales auditadas». Para alcanzar esos objetivos se establece un conjunto de normas relativas al acceso y ejercicio de la actividad de auditoría, cuya supervisión, asistida de un régimen sancionador, se encomienda al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Sin embargo, la Ley 22/2015, aun fortaleciendo la credibilidad de la documentación contable a través del informe de auditoría, no ha incidido sobre el régimen jurídico de su valor probatorio, el cual, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31 del Código de Comercio, queda confiado a las «reglas generales del Derecho», las cuales serán de aplicación también en los procedimientos tributarios, en atención a lo previsto en el artículo 106 de la LGT, concerniente a la prueba en los procedimientos tributarios, el cual se remite al artículo 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, y este, a su vez, al artículo 31 del Código de Comercio.

La aplicación de las reglas generales del Derecho en materia de prueba en el caso controvertido no conducía, ciertamente, a la aceptación, de plano, por parte de la inspección tributaria del deterioro contable.

La contabilidad, aun auditada, se trata de un documento privado, por cuanto no reúne ninguno de los requisitos previstos en el artículo 317 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, determinantes de la calificación de un documento como público.

Los documentos privados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 327 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, hacen prueba en los mismos términos previstos para los de índole pública «cuando su autenticidad no sea impugnada por la parte a quien perjudiquen».

Así las cosas, en el caso que nos ocupa, ante un deterioro contablemente reconocido, la inspección tributaria impugnó, no la autenticidad de la contabilidad como tal, pero sí la del apunte contable relativo al deterioro, en cuanto lo reputó inconsistente con la realidad.

Tal impugnación se encauzó a través de una valoración del elemento patrimonial concernido al efecto de determinar su valor razonable y de uso, pues era el mayor de ellos el que, enfrentado con el valor contable, determinaría, en su caso, el deterioro contable que, en el contexto del TRLIS, tendría plena eficacia fiscal.

Esa operación entrañó una comprobación de valor en el sentido del artículo 57 de la LGT. Y esa operación, en modo alguno podía ser ocluida por el informe de auditoría, por más que el mismo hubo de prestar especial atención al deterioro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de la citada Ley 22/2015.

A la misma conclusión se llega considerando que el artículo 131 del TRLIS otorgaba a la inspección tributaria la competencia para, a los efectos de determinar la base imponible, aplicar las normas contables pertinentes, en sintonía con la función del resultado contable como elemento nuclear de la base imponible, según lo previsto en el artículo 10.3 del citado texto legal.

3.4. El conflicto en el contexto de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

Por lo que se refiere a la amortización, se desarrollaría en los mismos términos, habida cuenta de que su artículo 12 reproduce el requisito de efectividad, y el artículo 4.3 de su reglamento (RD 634/2015, de 10 de julio), la regla relativa a los elementos patrimoniales adquiridos usados.

Por lo que se refiere al deterioro, su artículo 13.2 a) rechaza la deducción de las pérdidas derivadas del mismo correspondientes a elementos patrimoniales del inmovilizado material. El conflicto descrito no se planteará en los periodos impositivos regidos por dicha norma.

Ciertamente, la materia del deterioro, en particular la relativa a los instrumentos de patrimonio, ha demostrado ser un semillero de conflictos. En este sentido, la Ley 27/2014 ha traído sencillez y aminoración de conflictividad. Sin embargo, en contrapartida, la imputación temporal de la renta ha quedado demeritada, lo que puede determinar excesos de imposición, por cuanto la imputación de la pérdida al periodo impositivo en el que se transmite el elemento patrimonial puede determinar una base imponible negativa que, en algún caso, no podría compensarse por falta de beneficios.