



Roj: **STS 4197/2014 - ECLI:ES:TS:2014:4197**

Id Cendoj: **28079130022014100474**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/10/2014**

Nº de Recurso: **1596/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 12-03-2009,**
SAN 351/2012,
STS 4197/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Octubre de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. **1596/2012**, promovido por la entidad AGROURBANA CARTHAGO S.L., representada por Procuradora y dirigida por Letrado, y por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada con fecha 9 de febrero de 2012 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 162/2009, en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001, por importe de 1.180.996'29 euros.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, en el recurso interpuesto por AGROURBANA CARTHAGO S.L.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 12 de mayo de 2003 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la A.E.A.T. en Murcia incoó a la recurrente acta de disconformidad, modelo A02, nº NUM000 , correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, periodos 1998, 1999, 2000 y 2001, emitiéndose en la misma fecha el preceptivo informe ampliatorio. No presentadas alegaciones por la interesada, el *Inspector Regional* , en fecha 12 de junio de 2003, dictó *Acuerdo de liquidación* confirmando la propuesta inspectora contenida en el acta incoada, practicando liquidación de la que resultaba una deuda a ingresar por importe de 1.180.996,29 euros, de los que 1.117.803,04 euros correspondían a cuota y 63.193,25 euros a intereses de demora.

Del acta, informe y acuerdo se derivaba, en síntesis, lo siguiente:

Que el sujeto pasivo ejercía la actividad empresarial de promoción inmobiliaria (LAE 833) y la de ganadería, habiendo presentado declaraciones por los ejercicios comprobados con las siguientes bases imponibles: 1988: 14.087,66?. 1999: -194.097?. 2000: 63.162,89? y 2001: 364.061,05?.

Que la liquidación practicada resultaba de los siguientes puntos:

1º) Incremento de existencias finales de la actividad ganadera en el año 2001: que el incremento se basaba en los datos obtenidos de la Consejería de Agricultura Pesca y Alimentación y se habían valorado de acuerdo con lo establecido en la *Norma de Valoración Decimotercera del Plan General de Contabilidad* aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.



2º) Incremento de las ventas declaradas en la actividad de promoción de viviendas en el ejercicio 2001: que se basaba en que la obra estaba materialmente finalizada el día 31 de diciembre de 2001 y en la *Norma de Valoración 18 de la adaptación del Plan General de Contabilidad de las Empresas Inmobiliarias* que establecía que las ventas de inmuebles estarán constituidas por el importe de los contratos que correspondan a inmuebles que estén en condiciones de entrega material a los clientes durante el ejercicio.

3º) Reducción de los costes de inmuebles vendidos por activación a inmuebles en el patrimonio de la entidad, en el año 2001: Que dichos costes eran imputables a los elementos (local comercial y sótano) que deberían haberse incorporado al inmovilizado por destinarse a su explotación en régimen de arrendamiento, de acuerdo con la *Norma de Valoración 13 de la adaptación del Plan General de Contabilidad de las Empresas Inmobiliarias*, que exigía que los criterios de imputación de costes fueran proporcionales al valor de mercado de cada elemento.

4º) Por gastos no justificados o no relacionados con la actividad empresarial, así como la activación de gastos inventariables, al constituir adquisiciones de bienes de inversión, en los años 1998, 1999, 2000 y 2001, ello de acuerdo con el art. 14 de la Ley del Impuesto de Sociedades, de la normativa del Plan General de Contabilidad sobre el inmovilizado, y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991.

SEGUNDO.- En fecha 12 de mayo de 2003, notificada en igual fecha, se acordó, previa autorización del Inspector Jefe, la iniciación de procedimiento sancionador en relación con la citada acta de disconformidad, en la que asimismo se comunicaba propuesta de imposición de sanción y se concedía trámite de alegaciones. Y en fecha 13 de junio de 2003, notificado en 23 de junio de 2003, el Inspector Regional dictó acuerdo confirmando la propuesta, imponiendo sanción por infracción tributaria grave del artículo 79 a) de la Ley General Tributaria 230/1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995 (en adelante LGT) del 50% (art. 87.1 LGT) con incremento de 30 puntos por resistencia, negativa u obstrucción (art. 82.1.b) LGT) en relación con el incremento de la base imponible debida al inventario final de existencias de la actividad ganadera del ejercicio 2001, resultando una sanción por importe de 699.429,19 euros.

TERCERO.- Frente a los anteriores Acuerdos de liquidación e imposición de sanción promovió la interesada reclamaciones económico administrativas números NUM001 y NUM002, ante el *Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia*.

En fecha 27 de abril de 2007, el Tribunal Regional dictó Resolución en primera instancia confirmando la liquidación practicada y declarando en cuanto a la sanción que, "por aplicación de la Disposición Transitoria Cuarta de la ley 58/2003, procede la revisión de la sanción con aplicación de la vigente normativa en materia sancionadora, según los criterios establecidos en los precedentes fundamentos de derecho, practicando la Oficina Gestora, en su caso, la oportuna liquidación".

CUARTO.- Mediante escrito presentado en fecha 8 de junio de 2007, la interesada interpuso *recurso de alzada* ante el Tribunal Central, reiterando, básicamente, las alegaciones vertidas en primera instancia.

En resolución de 12 de marzo de 2009 el Tribunal Central acordó desestimar el recurso y confirmar la resolución del Tribunal Regional impugnada.

QUINTO.- Contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 12 de marzo de 2009, AGROURBANA CARTHAGO interpuso *recurso contencioso-administrativo* ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en *sentencia de 9 de febrero de 2012*, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que estimando en parte el recurso contencioso-administrativo formulado por la Procuradora, D^a. M^a Luisa Sánchez Quero, en nombre y representación de la entidad AGROURBANA CARTHAGO, S.L., contra la resolución de fecha 12.3.2009, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es nula en relación con la sanción, siendo conforme a Derecho en todo lo demás; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

SEXTO.- 1. Contra la citada sentencia la representación procesal de AGROURBANA CARTHAGO S.L. y la Abogacía del Estado prepararon ante el Tribunal a quo sendos recursos de casación que, una vez tenidos por preparados, fueron interpuestos en plazo ante esta Sala.

2. Planteada la admisibilidad de los recursos interpuestos, el *auto de 21 de marzo de 2013* de la Sección Primera de esta Sala acordó declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por el ABOGADO DEL ESTADO, así como de los motivos tercero y quinto del recurso planteado por la entidad AGROURBANA CARTHAGO S.L. contra la Sentencia de 9 de febrero de 2012, de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 162/2009; y la admisión del mismo recurso interpuesto por la mercantil en relación con los motivos primero, segundo, cuarto y sexto, declarando la firmeza de la sentencia recurrida respecto a aquellos; con remisión de las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala Tercera del



Tribunal Supremo, de conformidad con las reglas de reparto. Con imposición de las costas causadas en este recurso a la Administración del Estado, señalándose como cantidad máxima a reclamar por la parte recurrida de 1000 euros.

En relación con la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, argumentaba el auto de la Sección Primera de 21 de marzo de 2013 que en virtud del Expediente Sancionador modelo A51 número NUM003 con clave NUM004 incoado por la Delegación Especial de Murcia de la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de fecha 12 de mayo de 2003, como consecuencia de las actividades de comprobación efectuadas a la entidad AGROURBANA CARTHAGO, S.L. merced al Acta modelo A02 nº NUM000, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 a 2001, se la impuso una sanción de 699.429,19 euros. Mediante resolución dictada en 14 de diciembre de 2007, la citada Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Murcia modificó al amparo de la D.T. 4ª de la Ley 58/2003 la liquidación correspondiente al citado expediente sancionador, fijando la cuantía de la sanción en 527.742,35 euros.

El artículo 86.2.b) de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por el artículo tercero, apartado seis, de la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, exceptúa del recurso de casación las sentencias recaídas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 600.000 euros, (a salvo el procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, que no hace al caso), siendo irrelevante, a los efectos de la inadmisión del expresado recurso, como se ha dicho reiteradamente por este Tribunal, que se haya tenido por preparado por la Sala de instancia u ofrecido al tiempo de notificarse la resolución recurrida, siempre que la cuantía litigiosa no supere el límite legal establecido, estando apoderado este Tribunal para rectificar fundadamente – artículo 93.2.a) de la mencionada Ley – la cuantía inicialmente fijada, de oficio (o a instancia de la parte recurrida).

Resulta pues evidente que la pretensión económica casacional de la Administración General del Estado en el presente caso, debe cuantificarse atendiendo al importe efectivo de la sanción impuesta que, como acabamos de ver, no alcanza el umbral cuantitativo legalmente fijado.

Por lo que se refiere a la inadmisión de los motivos tercero y quinto del recuso de AGROURBANA CARTHAGO S.L., dice el auto de la Sección Primera "que es doctrina absolutamente reiterada por esta Sala la que sostiene que la discrepancia con la valoración de la prueba efectuada en la sentencia es cuestión que se encuentra fuera del ámbito casacional (por todos, Auto de 13 de marzo de 2003) teniendo declarado que el recurso de casación no puede fundarse en el error en que hubiese podido incurrir el Tribunal de instancia al valorar la prueba, salvo que se haya alegado por el recurrente que se incurrió en infracción de normas o jurisprudencia reguladoras del valor tasado de determinadas pruebas, en los contados casos en que la apreciación de la prueba no es libre, sino tasada, excepción que no se da respecto de la prueba pericial, sometida a la libre apreciación del juzgador según las reglas de la sana crítica conforme a los artículos 1243 del Código Civil y 632 de la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881 – art. 348 de la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil – (sentencias de 3 de enero y 1 de julio de 1996, entre otras). Y aquéllos casos extremos en que la apreciación de la prueba por la Sala de instancia sea de todo punto ilógica o arbitraria –lo que es distinto de la discrepancia con la valoración– también deben encauzarse por el motivo previsto en la letra d) del artículo 88.1 de la Ley jurisdiccional (Autos de 1 de abril y 8 de julio de 2004, entre otros), sin que a dichas conclusiones obsten las alegaciones de la evacuadas por la actora que, en modo alguno desvirtúan la, por otro lado, irrefutable evidencia de que la fundamentación central de los motivos tercero y quinto se basaba en la discrepancia con los criterios valorativos manejados en la instancia.

3. Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda y formalizado por la Abogacía del Estado su oportuno escrito de oposición al recurso de casación de AGROURBANA CARTHAGO, se señaló la audiencia del día 15 de octubre de 2014 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por la mercantil AGROURBANA CARTHAGO S.L. se ha interpuesto recurso de casación contra la sentencia de 9 de febrero de 2012 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 162/2009, en materia de Impuesto sobre Sociedades.

La sentencia impugnada estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de AGROURBANA CARTHAGO S.L. contra la resolución de fecha 12 de marzo de 2009, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Central, que confirma enalzada el acuerdo de fecha 27 de abril de 2007, del TEAR de Murcia, relativo a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999,



2000 Y 2001, por importe de 1.180.996,29 , según Acta de disconformidad de fecha 12 de mayo de 2003, por la que se modifican las bases declaradas por los conceptos de incremento de existencia finales de la actividad ganadera, incremento de las ventas declaradas en la actividad de promoción inmobiliaria, reducción de costes de inmuebles vendidos y por gastos no justificados; y contra acuerdo sancionador de fecha 13 de junio de 2003, por importe de 699.429,19 euros, que es anulado.

SEGUNDO.- Del recurso planteado por la entidad AGROURBANA CARTHAGO S.L. hemos de ocuparnos aquí, en virtud de lo acordado en el Auto de 21 de marzo de 2013 de la Sección Primera , de los siguientes **motivos de casación formulados:**

Motivo Primero.- Se articula este motivo de casación al amparo del apartado c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte. En concreto, la sentencia impugnada produce infracción de los artículos 24 y 120 de la Constitución Española , 33 y 67 de la Ley Jurisdiccional y 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , los cuales exigen la adecuada motivación de las sentencias y la congruencia de las mismas con las alegaciones planteadas y las pretensiones de las partes.

Motivo Segundo.- Se articula este motivo de casación al amparo del apartado c) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia o de las que rigen los actos y garantías procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte. En concreto, la sentencia impugnada produce infracción de los artículos 24 y 120 de la CE , 33 y 67 de la Ley Jurisdiccional y 218 de la LEC , los cuales exigen la adecuada motivación de las sentencias y la congruencia de las mismas con las alegaciones planteadas y las pretensiones de las partes.

Motivo Cuarto.- Se articula este motivo de casación al amparo del apartado d) del artículo 88,1 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en concreto por infracción de los artículos 9 , 24 , 31 y 103 de la CE ; del artículo 169 de la LGT ; de los artículos 40 , 90 , 94 y 98 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo , por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones EconómicoAdministrativas y por infracción de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida entre otras en las sentencias de 2 de julio de 1994 , 7 de noviembre de 1994 , 20 de enero de 1996 , 6 de febrero de 1996 , 21 de noviembre de 1998 , 27 de febrero de 1999 , 10 de mayo de 1999 , 9 de octubre de 1999 , 24 de marzo de 2001 y el 29 de junio de 2002 .

Motivo Sexto.- Se articula este motivo de casación al amparo del apartado d) del artículo 88,1 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en concreto por infracción del artículo 10.3 de la LIS en relación con la Norma de Valoración 13ª de la APGCEI, el PGC y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de mayo de 2000, al determinarse erróneamente la base imponible del ejercicio 2001 por aplicación incorrecta del criterio de distribución de costes de la actividad de promoción, así como la infracción del artículo 52 , 114 , 124 , 140 y 145 de la LGT ; los artículos 13 y 70 del RGI y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida entre otras en sus sentencias de 22 de enero de 1993 , 10 de octubre de 1988 , de 30 de noviembre , 23 de diciembre de 1991 y de 4 de marzo de 2002 , al no poder considerarse ajustado a Derecho, en contra de lo sentenciado, que la Inspección pueda valorar a mercado bienes inmuebles al carecer de facultades para ello, ni que la valoración realizada sea motivada ni soportada documentalmente, contraviniendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida entre otras en las sentencias de 28 de febrero de 1983 , 6 de junio de 1992 , 3 y 26 de mayo de 1989 , 20 de enero y 20 de julio de 1990 , 18 de junio y 23 de diciembre de 1991 , 8 de enero de 1992 , 22 de diciembre de 1993 , 24 y 26 de febrero de 1994 , 4 , 11 y 25 de octubre y 21 de noviembre de 1995 , 18 y 29 de abril y 12 de mayo de 1997 y 25 de abril de 1998 o la más reciente de 12 de diciembre de 2011 .

Motivo Séptimo.- Se articula este motivo de casación al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en concreto por infracción de los artículos 10.3 , 14.1 y 19 de la LIS en relación con el artículo 114 y 115 LGT .

Motivo Octavo.- Se articula este motivo de casación al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley Jurisdiccional , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate, en concreto por infracción del artículo 114.1 de la LGT y de los artículos 10.3 y 14.1 de la LIS en relación con el PGC y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas de 30 de julio de 1991.



TERCERO.- 1. En el **primer motivo de casación** el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio se ha producido, en opinión de la recurrente, a consecuencia de la **incongruencia omisiva y falta de motivación** que padece la sentencia recurrida en relación con determinadas cuestiones sometidas a debate, vulnerando con ello lo dispuesto en los artículos 120 de la Constitución (en adelante, CE), 33 y 67 de la LJCA y 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de enjuiciamiento Civil (en adelante, LEC).

Dado que el fallo de la sentencia declara la conformidad con el ordenamiento jurídico del acto impugnado en todas las cuestiones sometidas a debate, a excepción de la sanción, sin la debida motivación y en clara incongruencia omisiva, se produce, según la recurrente, una vulneración máxima del derecho de la recurrente a la defensa de sus intereses legítimos, al resultar una situación insalvable para ella, conculcándose, por tanto, el artículo 24 de la CE .

A juicio de la recurrente, la sentencia impugnada es incongruente pues no ha dado respuesta a todas las cuestiones planteadas por la parte sin que la mera desestimación del recurso pueda considerarse como desestimación tácita de los argumentos invocados y que la Sala de instancia ha dejado imprejuicados.

Así, AGROURBANA CARTHAGO S.L. esgrimió de forma extensa, entre otras, la cuestión relativa a la necesidad de que a la hora de regularizar el consumo de existencias del ejercicio 2001 se deban valorar, bajo el nuevo criterio aplicado por la Inspección, no sólo las existencias finales sino también las existencias iniciales, para determinar de forma correcta el importe del resultado contable del ejercicio y de la base imponible del Impuesto, de manera que la regularización de la situación del obligado tributario sea completa. Dicha cuestión no ha sido resuelta por la Sala de instancia, en clara vulneración del derecho a la obtención de una resolución fundada en derecho como manifestación de una tutela judicial efectiva sin indefensión.

Esta petición se recogía de forma extensa en el cuerpo de la demanda formulada ante la Audiencia Nacional, en concreto en el punto 2.1, bajo la rúbrica "De la regularización incorrectamente practicada por mayores existencias finales de la actividad de engorde de terneros del ejercicio 2001".

2. En el **segundo motivo de casación** se denuncia que la sentencia recurrida ha incurrido también en **incongruencia omisiva y falta de motivación** porque la recurrente esgrimió la cuestión relativa a la imputación temporal del ingreso derivado de la venta de un inmueble efectuada por AGROURBANA CARTHAGO S.L. a D. Sabino y el hecho de que en dicha operación concreta, al no existir un contrato de compraventa privado previo a la escritura, la imputación del ingreso contable se debía producir en el ejercicio en que se otorgaba el documento público en el que se formalizaba la transmisión de la propiedad (ejercicio 2002) y no en el anterior, de conformidad con la Norma de Valoración 18ª de la Orden de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias (en adelante, APGCEI) en lugar del ejercicio 2001 como entendía la Administración.

Esta cuestión relativa a la imputación temporal de esa concreta operación de compraventa en la que no existía contrato privado tampoco ha sido resuelta por la sentencia cuya casación se insta.

Esta petición se recogía de forma singular en el cuerpo de la demanda formulada ante la Audiencia Nacional, en concreto en el punto 2.2.1, bajo la rúbrica "Imputación temporal del ingreso derivado de la venta de la vivienda, de plazas de garaje y trastero efectuadas a D. Sabino " .

3. Ambos motivos --primero y segundo-- merecen idéntica respuesta porque la problemática planteada es la misma.

Como se dice en la sentencia de 29 de noviembre de 2002 (casa. 27/1998), esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones sobre el significado de la incongruencia omisiva en las sentencias. La jurisprudencia de esta Sala y la doctrina del Tribunal Constitucional proclaman que dicho vicio constituye, en todo caso, infracción de las normas reguladoras de las sentencias contenidas en la LEC/1881 (también en la LEC/2000) y Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ, en adelante) con trascendencia incluso constitucional, en determinados casos en que constituye vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva residenciable en amparo ante el Tribunal Constitucional.

Como se recuerda en la STC 210/2000, de 18 septiembre , es doctrina reiterada del Tribunal Constitucional, desde su STC 20/1982, de 5 de mayo , que si bien es cierto que la ausencia de respuesta expresa a las cuestiones suscitadas por las partes puede generar la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, sin embargo no todos los supuestos son susceptibles de una solución unívoca, debiendo ponderarse las circunstancias concurrentes en cada caso para determinar si el silencio de la resolución judicial constituye una auténtica lesión del artículo 24.1 CE , o si, por el contrario, puede razonablemente interpretarse como una desestimación tácita que satisfaga las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva (SSTC 175/1990, de 12 noviembre ; 88/1992, de 8 de junio ; 26/1997, de 11 de febrero ; y 83/1998, de 20 de abril , entre otras muchas).



Según la referida doctrina constitucional, ha de diferenciarse entre las alegaciones aducidas por las partes para fundamentar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas; de manera que si bien respecto de las primeras no es necesaria una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, siendo suficiente, en atención a las circunstancias particulares del caso, una respuesta global y genérica, aunque se omita respecto de alegaciones concretas no sustanciales, la exigencia de congruencia, referida a la pretensión misma, es más rigurosa. Pues, en este caso, para poder apreciar la existencia de una respuesta tácita y una mera omisión sin trascendencia constitucional, es necesario que del conjunto de los razonamientos contenidos en la resolución pueda deducirse razonablemente, no solo que el órgano judicial ha valorado la pretensión deducida, sino, además, los motivos fundamentadores de ella (SSTC 26/1997, de 11 de febrero ; 129/1998, de 16 de junio ; 181/1998, de 17 de septiembre ; 15/1999, de 22 de febrero ; 74/1999, de 26 de abril ; y 94/1999, de 31 de mayo , entre otras muchas).

En la doctrina de esta Sala la incongruencia omisiva se produce cuando en la sentencia "no se resuelve alguna de las cuestiones controvertidas en el proceso" (art. 80 LJ). Es conocido que la primera jurisprudencia identificaba "cuestiones" con "pretensiones" y "oposiciones", y aquéllas y éstas con el "petitum" de la demanda y de la contestación, lo que ha llevado en más de una ocasión a afirmar que cuando la sentencia desestima el recurso resuelve todas las cuestiones planteadas en la demanda. Pero es cierto, sin embargo, que esta doctrina fue matizada e, incluso, superada por otra línea jurisprudencial más reciente de esta misma Sala que viene proclamando la necesidad de examinar la incongruencia a la luz de los artículos 24.1 y 120.3 de la Constitución ; de aquí que para definirla no baste comparar el "suplico" de la demanda y de la contestación con el "Fallo" de la sentencia, sino que ha de atenderse también a la "causa petendi de aquéllas" y a la motivación de ésta (sentencias de 25 de marzo de 1992 , 18 de julio del mismo año y 27 de marzo 1993 , entre otras). Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTS de 13 de octubre de 1998 y 12 de mayo de 2001).

En este sentido, desde la STS de 5 de noviembre de 1992 , esta Sala viene señalando determinados criterios para apreciar la congruencia o incongruencia de las sentencias, advirtiendo que en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposiciones que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No sucede así con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso.

El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTS de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997 , entre otras muchas).

4. Frente a la tesis de la recurrente de que la sentencia recurrida no ha resuelto lo relativo a las existencias iniciales en el ejercicio 2001 ni tampoco la imputación temporal de determinado ingreso por venta de un inmueble, debe oponerse que la sentencia está debidamente motivada y de su lectura se desprende su razón de decidir.

Como decía la sentencia de esta Sala de 14 de marzo de 2006 (casa. 1109/2001), el vicio de incongruencia, entendido como desajuste entre el fallo judicial y los términos en que las ofertas formulan las pretensiones, concediendo más o menos o cosa distinta de lo pedido, puede entrañar un vulneración del principio de contradicción siempre y cuando la desviación en que consiste la incongruencia sea de tal naturaleza que suponga una completa modificación de los términos en que discurrió la controversia procesal.

La congruencia que la Ley exige entre pretensiones y pronunciamientos no supone una mayor o menor correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de las sentencias, sino que éstas se pronuncien categóricamente sobre las pretensiones que enjuicien, de suerte que no quede duda ni menos aún la convicción de que han dejado de decidir cuestión traducida en una petición.

Así pues, la alegada incongruencia y falta de motivación de la sentencia de instancia no puede ser tomados en consideración.



CUARTO.- 1. En el **cuarto motivo de casación** la recurrente denuncia que la sentencia de instancia recurrida infringe el artículo 169 de la LGT, los artículos 40, 90, 94 y 98 del Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (en adelante RPREA) así como los artículos 9, 24, 31 y 103 de la CE y la consolidada jurisprudencia de este Alto Tribunal en cuanto que la sentencia considera ajustada a Derecho la **inadmisión de parte de las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en vía económico-administrativa** sobre la base de que dichas cuestiones debieron ser debatidas en sede de Inspección.

En la demanda formulada ante la Audiencia Nacional, AGROURBANA CARTHAGO alegó que la resolución del TEAC infringía los mencionados preceptos y que dicha infracción le ocasionaba indefensión al no admitir aquel Tribunal Económico-Administrativo ni el TEAR de Murcia las alegaciones y pruebas aportadas por la recurrente en relación con la regularización practicada por el aumento de existencias finales de la actividad de engorde de terneros en el ejercicio 2001.

La *sentencia de la Audiencia Nacional* recurrida, pese a la inadmisión por el TEAR y por el TEAC de las alegaciones formuladas y de los documentos y pruebas aportadas, en el *Fundamento de Derecho Segundo in fine* niega que se haya producido indefensión a la recurrente por haber "podido alegar lo que a su derecho ha convenido...", porque ha tenido conocimiento en todo momento de los criterios seguidos por la Inspección y órganos de la Administración a la hora de proceder a la regularización practicada, culminando ese "iter" con la formulación del presente recurso", confirmando en el *Fundamento de Derecho Tercero* de la sentencia recurrida el criterio seguido por el TEAC señalando que "lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección".

Yerra la sentencia de instancia en este punto por dos motivos, según la recurrente, en primer lugar, porque la recurrente no discutió la valoración y los cálculos efectuados por la Inspección en relación con las existencias finales del ejercicio 2001. Tampoco la documentación aportada en vía económico-administrativa lo fue para alterar la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación.

En segundo lugar, porque al confirmar el criterio del TEAC y negar la indefensión causada a la recurrente consume en vía jurisdiccional la infracción de los preceptos que se anticipaba.

A juicio de la recurrente, la sentencia de instancia infringe los citados preceptos al confirmar el criterio del TEAR y del TEAC en cuanto a la inadmisión acordada, ya que las facultades revisoras de los Tribunales Económico-Administrativos, como se colige de los preceptos señalados, son muy amplias, pudiendo el contribuyente acreditar hechos relevantes para la resolución de la reclamación acompañando al escrito de alegaciones todos los documentos, sea cual sea su clase, que convengan a su derecho y pudiendo proponer la práctica de cualquier medio de prueba admisible en derecho en el seno del procedimiento económico-administrativo.

2. Frente al alegato de que la Inspección debía haber regularizado las existencias iniciales contabilizadas con igual criterio que las finales, de lo que resultarían unas existencias iniciales muy superiores a las contabilizadas, debe decirse que del expediente se desprende que en ningún momento, a lo largo de las actuaciones inspectoras que finalizaron con el acuerdo de liquidación, la interesada realizó ante la Inspección, a la que compete la comprobación, alegación alguna en este sentido. Es en vía económico administrativa cuando por primera vez llevó a cabo la alegación en el sentido indicado, pretendiendo, en definitiva, la realización por el Tribunal Central de una actividad comprobadora, lo que es improcedente. Si de forma injustificada, la interesada durante el procedimiento inspector no alegó algo que consideró necesario o ajustado a derecho, salvo el supuesto de imposibilidad por fuerza mayor o por alguna causa razonable expuesta, no es procedente luego admitir tales alegaciones en instancias posteriores por parte de órganos de revisión a los que no compete la práctica de comprobaciones inspectoras. Admitir su realización una vez cerrado el período de actuaciones inspectoras implicaría alterar el orden del procedimiento tributario legalmente establecido, al atribuir a tales órganos revisores la práctica de actuaciones que son propias de la Inspección.

No puede, pues, extrañar que el Tribunal Central acordase no admitir las mencionadas alegaciones en vía económico-administrativa, pues no se trataba de un asunto o razonamiento que sirviese de apoyo a una argumentación alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el procedimiento, ni tampoco se trata de alegaciones relativas a hechos sobrevenidos con posterioridad a la finalización del procedimiento de comprobación, sino que se trata de una nueva alegación o cuestión controvertida, que debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto.



En relación con la aportación fuera del procedimiento de comprobación de los documentos de justificación mercantil o contable, el actual artículo 96 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*, dispone: "4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución. Lo que viene a confirmar el criterio mantenido en la resolución inicial.

Lo que subyace en dicho precepto es el cumplimiento por parte del sujeto pasivo de las obligaciones contables, de forma que, ante unas actuaciones inspectoras de comprobación o investigación, la Administración tributaria tenga conocimiento de la situación contable de la entidad, permitiéndole proceder a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo investigado; posibilidad que se frustra cuando no se aportan aquellos documentos mercantiles, que siendo obligatoria su llevanza y conservación, permitirían contrastar los datos declarados con los contabilizados.

Así pues, el motivo debe ser desestimado por su carencia manifiesta de fundamento, por cuanto que lo que realmente se pretende a través de este motivo es una revisión de la valoración de la prueba efectuada por la Sala de instancia, siendo ésta una cuestión que por lo general se encuentra excluida del ámbito casacional, no estando incluido el error en la valoración de la prueba entre los motivos que se relacionan en el artículo 88.1 de la LJCA (art. 93.2.d) LJCA).

Resulta claro, además, que en el presente caso no se ha producido indefensión a la parte recurrente porque ha tenido oportunidades más que sobradas para conocer exactamente el contenido de todas las decisiones recaídas, para impugnarlas y para desplegar en esas impugnaciones todos los medios alegatorios y probatorios que hubiera tenido por conveniente en la defensa de sus derechos e intereses ya que habiendo solicitado el recibimiento a prueba en la instancia se abrió el periodo de proposición y práctica de la misma.

La *Sala de instancia* considera que la regularización practicada por la Inspección, al sustentarse en datos obtenidos de un organismo oficial, al que previamente la actora le comunicó los datos relativos al ejercicio de su industria, así como en documentación de la propia entidad recurrente, constatada y analizada en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, sin que por parte de la actora se aportase cualquier otro dato significativo, refleja la realidad fáctica sobre la que se sustenta el acuerdo de liquidación, que confirmó la propuesta inspectora. Era en ese momento cuando la parte pudo y debió rebatir los datos constatados por la Inspección, que debió acudir, en parte, a datos oficiales de otras Administraciones para determinar la existencia finales.

La *Inspección* procedió al incremento de las existencias finales de la actividad ganadera en el año 2001 partiendo de los datos obtenidos de la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y ante la falta de aportación de datos, los que le fueron requeridos a la entidad en sucesivas ocasiones y que desatendió, procedió a su valoración aplicando los criterios recogidos en la Norma de Valoración Decimotercera del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

La *resolución del TEAC* confirma el criterio seguido por la Inspección, añadiendo que la entidad se abstuvo de alegar y contradecir lo realizado por la Inspección, siendo improcedente en vía económico-administrativa el pretender por los órganos revisores nueva comprobación, sin que por la Inspección se haya podido conocer las alegaciones de la entidad frente a lo por ella actuado. Confirma también el cálculo de las existencias finales, declarando que "las existencias finales se han calculado, no en base a estimaciones o suposiciones como alega la interesada, sino en base a la información suministrada por la Consejería de Agricultura, Pesca y Alimentación y en base a facturas de adquisición y venta aportadas por la interesada y terceros respecto a las cuales en ningún momento se ha planteado por la misma su falsedad, remitiéndose, en todo caso, al detallado Informe de la Inspección.

Lo que no puede pretenderse por la recurrente es que en vía judicial se proceda a una reconstrucción de su situación económica sobre la que asentar una nueva regularización de su situación tributaria, cuando su pasividad provocó las circunstancias antes descritas, pues el objeto de la revisión es la adecuación del acuerdo de liquidación con la regularización practicada, que se sustentó con los datos obtenidos por la Inspección y sobre los que la entidad no rebatió ante la Inspección.

QUINTO.- 1. En el **sexto motivo de casación**, ante la sentencia de la Audiencia Nacional, que en su *Fundamento de Derecho Quinto*, confirma la regularización practicada por la Inspección que incrementa la base imponible del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la aplicación de un criterio de imputación de costes de producción proporcional al valor de mercado de los distintos elementos de la promoción inmobiliaria, la recurrente sostiene que el fallo recurrido infringe la Norma de Valoración 13ª del APGCEI y la Resolución del



Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de mayo de 2000, toda vez que la Administración Tributaria a la hora de realizar la **imputación de costes de la actividad de promoción** lo hizo apartándose del criterio de imputación que se recoge en el punto 3 de la citada Norma de Valoración 13ª y en la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, configurado como criterio de aplicación general a la hora de realizar las imputación de los costes de producción a los distintos elementos de la promoción, acudiendo sin embargo la Inspección a la aplicación del criterio recogido en el punto 5.b) de la citada norma, que queda configurado como una regla especial aplicable en casos muy concretos en los que los costes no son imputables de forma específica a cada unidad de obra o a cada elemento de la promoción sino que más bien son comunes a toda la obra (por ejemplo, el gasto de honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra, etc).

Sin perjuicio de lo anterior, además, el fallo recurrido infringe también, a juicio de la recurrente, los artículos 52, 114, 124, 140 y 145 de la LGT, los artículos 13 y 70 del RGI y la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, recogida entre otras en sus sentencias de 22 de enero de 1993, 10 de octubre de 1988, de 30 de noviembre, 23 de diciembre de 1991 y de 4 de marzo de 2002, al no poder considerarse ajustado a Derecho que la Inspección pueda valorar a mercado bienes inmuebles, por carecer de facultades para ello, ni que la valoración realizada sea motivada ni soportada documentalmente.

A este respecto, señala el artículo 131.1 del RGI que "Si los funcionarios de la Inspección de los Tributos actúan como peritos en la tasación o valoración de bienes, derechos o patrimonios, deberán tener título suficiente". De dicho precepto se infiere sin lugar a dudas que la Inspección no está facultada para emitir dictámenes como peritos de la Administración acerca de la valoración de bienes inmuebles, rústicos o urbanos, en el ámbito de la comprobación e investigación, salvo que ostente "**título suficiente**" y acorde con la naturaleza del bien objeto de valoración, siendo necesaria la cualificación por parte del técnico que realiza dicha operación valorativa a los efectos de incrementar la base imponible.

Sin embargo, dicha circunstancia no se ha acreditado en ningún momento en el caso enjuiciado, con infracción del citado artículo 13 del RGI, desconociéndose cuál es el título que ostenta la inspectora actuaria para realizar las afirmaciones y llegar a las conclusiones que llega sobre el valor de mercado de los inmuebles para efectuar imputación de los costes de la promoción, que es el dato tenido en cuenta para, a la postre, efectuar el correspondiente incremento de la base imponible.

Es indudable que estos requisitos no se cumplen en el caso que nos ocupa, en el que, como señala la sentencia recurrida, "la Inspección, en su cálculo, parte de los metros cuadrados construidos, ponderando las diferencias entre viviendas, locales comerciales y sótano, al recaer sobre las primera el mayor coste de construcción, aplicando el valor de mercado o de realización de dichos bienes", y añadimos, sin que se haya acreditado que la inspectora actuaria cuente con titulación suficiente e idónea para valorar inmuebles urbanos y obviando que aunque contara con dicha titulación, no puede ser a la vez juez y parte (perito) del mismo procedimiento inspector.

Igualmente infringe la sentencia de la Audiencia Nacional los artículos 52, 114, 124, 140 y 145 de la LGT y el 70 del RGI relativos a la necesaria motivación de los hechos en los que se basa la liquidación tributaria, en relación con la valoración de los inmuebles efectuada por la Inspección, su documentación y prueba de la misma, contraviniendo la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que en materia de comprobaciones de valor viene exigiendo la necesidad de que la Administración exprese los criterios, elementos de juicio o datos tenidos en cuenta para efectuar la valoración, siendo dicha motivación una garantía tributaria, lo que no acontece en el presente caso, ya que como consta acreditado en el expediente, y se ha venido denunciando desde la vía económico-administrativa, la Inspección calculó el precio medio por metro cuadrado atribuible de cada uno de los elementos de la promoción en función de un valor de mercado, estimado éste a su vez sobre la base de unos coeficientes e índices correctores no acreditados, de unas tarifas del Colegio de Arquitectos no incorporadas al expediente, de unas pretendidas e injustificadas prácticas habituales en el sector, etc... y sin visitar física y personalmente los inmuebles en cuestión, obviando las circunstancias concretas de los mismos dichos inmuebles.

2. A la hora de hacer una **valoración crítica de este motivo de casación** hay que tener en cuenta que la recurrente no aportó justificación alguna de los criterios de imputación que utilizó, no existiendo tampoco justificación en la Memoria.

A la valoración de existencias se refieren tanto el PGC de 1990 como la *Orden de 28 de diciembre de 1994*, por la que se aprueban las *Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias*, que en su *Norma de valoración 13ª* señala que las mismas deberán valorarse por el precio de adquisición o coste de producción, ofreciendo en su *punto 5* las *Normas particulares de valoración de existencias*, que se aplican en función de la naturaleza de los bienes que en cada caso se indican:

a) *solares y terrenos sin edificar* (con indicación de los gastos que se incluirán en su precio de adquisición).



b) *construcciones* (con expresión de los conceptos que forman parte de su precio de adquisición o coste de producción).

En la imputación de costes a las obras en curso deberán tenerse en cuenta las siguientes normas: La imputación de los costes conjuntos se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles y que se ajusten a las prácticas más habituales a este respecto en el sector, siempre con la orientación de que los costes asignados a cada elemento o parte específica o individualmente enajenable de las obras sean lo más paralelos o proporcionales al valor de mercado o de realización de los mismos.

Los criterios de valoración o asignación de costes se habrán de preestablecer sistemáticamente y se deberán mantener uniformemente a lo largo del tiempo.

Se habrán de detallar en la Memoria los criterios de imputación de costes utilizados y, en caso de que, por razones excepcionales y justificadas, se llegaran a modificar dichos criterios, debería darse cuenta asimismo en la memoria de dichas razones, así como de la incidencia cuantitativa de dichos cambios en la valoración de las obras en curso a las que hubiera podido afectar al citado cambio.

c) Los *terrenos, solares y edificaciones en general*, que la empresa decida destinar al arrendamiento o al uso propio se incorporarán al inmovilizado a través del subgrupo 73, al precio de adquisición o coste de producción.

Así pues, **los criterios de imputación de costes han de ser proporcionales al valor de mercado de cada elemento. Deben ser objetivos, habituales en el sector y que permitan guardar una proporción entre el precio de mercado de cada parte vendida y los costes imputados a cada una de ellas, preestablecidos, uniformes y detallados en la memoria.**

3. En el caso de autos la entidad recurrente no aportó ante la Inspección justificación alguna de los criterios de imputación, que, en concreto, hubiera aplicado, partiendo de lo establecido en esta Norma de Valoración 13ª, no existiendo proporcionalidad alguna entre los costes asignados a los distintos inmuebles y los valores de mercado, resultando unos costes de vivienda incluso superiores al valor escriturado y unos costes de locales ínfimos. Siendo así, se comprende que el TEAC y la Sala de instancia dieran por bueno el criterio de imputación aplicado por la Inspección en función de los metros cuadrados construidos, con un coeficiente de ponderación que distingue las viviendas, de los locales comerciales y el sótano, toda vez que sobre las viviendas recae el mayor coste de construcción, y teniendo en cuenta el valor de mercado o de realización de los citados bienes por lo que procede su confirmación. Y en cuanto al informe de tasación que aporta por primera vez en vía económica administrativa, ya dijimos más arriba que su rechazo estuvo fundado por implicar una función comprobadora y no revisora por parte de los Tribunales indicados.

Por otro lado, la Inspección de los Tributos sí puede valorar a precio de mercado los bienes correspondientes, teniendo facultades para ello en función de lo que señalan las normas aplicables. En especial puede citarse el artículo 141 de la Ley General Tributaria, cuando señala, en su apartado d), que la Inspección de los Tributos puede comprobar el valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando ello sea necesario para la determinación de las obligaciones tributarias, siendo de aplicación, dice el precepto, los artículos 134 y 135 de la propia Ley General Tributaria. De forma que el artículo 134 regula la práctica de la comprobación de valores, que puede ser llevada a cabo por la inspección de los Tributos.

Deben rechazarse las alegaciones de la recurrente relativas a que lo actuado por la Inspección carece de motivación y constituyen más bien estimaciones y juicios de valor, en cuanto que, al igual que en el caso de la actividad ganadera, el método de cálculo aparece perfectamente motivado en el informe inspector, conteniendo los cálculos realizados, permitiendo a la interesada su conocimiento completo y por ello, su impugnación. De forma que, no se aprecia que lo actuado por la Inspección haya causado indefensión alguna a la interesada en ningún momento. No puede confundirse falta de motivación con disconformidad de la recurrente por el resultado de la valoración.

Finalmente, como dice la sentencia recurrida en el último inciso de su Fundamento Quinto, la valoración de la prueba pericial aportada ha sido llevada a cabo en función de las normas de la Ley de Enjuiciamiento Civil (art. 348 : "Valoración del dictamen pericial"), y a esta valoración de lo actuado, estando al momento y a la situación mercantil y contable reflejado por la sociedad, que es sobre la que se presentó la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, debe estarse ahora dada la excepcional naturaleza del recurso de casación, en el que no es pertinente alegar error de hecho en la valoración de la prueba, salvo casos excepcionales que no concurren ni han sido invocados.

SEXTO.- 1. En el **séptimo motivo de casación** se denuncia la consideración por la Sala enjuiciadora como no deducibles de determinadas partidas de gastos en el ejercicio 2001 al no disponerse de la correspondiente factura completa, no pudiéndose considerar ajustado a Derecho dicho razonamiento.



Es pacífico --dice el recurrente-- que la Inspección no cuestionó la realidad del gasto, reconociendo su registro contable, el pago del mismo mediante transferencia bancaria y su correlación con la obtención de ingresos de la recurrente negando la deducibilidad por no disponer esta parte de factura.

Yerra por tanto en este punto la sentencia recurrida al confirmar en su *Fundamento de Derecho Sexto* el criterio de la Inspección y negar la deducibilidad del gasto del ejercicio 2001 contabilizado en la cuenta 6060013 por no estar justificado el mismo mediante factura completa, con infracción de los artículos 10.3 , 14 , 19.3 e la LIS en relación con los artículos 114.1 y 115 de la LGT , ya que, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la deducibilidad de un gasto no está condicionada a la posesión de una factura completa como afirma la sentencia recurrida, bastando para ello su registro contable (art. 19.3 LIS) y su correlación con los ingresos generados por la sociedad en el ejercicio de su actividad (art. 14 LIS), rigiendo para la acreditación de su existencia la libertad de prueba (art. 114 LGT) y siendo suficiente la posesión de un soporte documental adecuado que acredite su realidad conforme a Derecho (art. 115 LGT), sin que quede condicionada por tanto a la posesión de una factura y sin que ésta quede configurada como el único medio de prueba válido para su deducibilidad.

Exigir que el gasto este soportado mediante factura completa, supone realizar una interpretación excesivamente formalista que "pugna con la amplitud que en cuanto a este aspecto se recoge en el artículo 115 de la Ley General Tributaria que remite para los procedimientos tributarios a la aplicación de las normas que "sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil ...", máxime si se tiene en cuenta que en el caso que nos ocupa su aportación no era posible, dada la naturaleza de los gastos, por corresponderse con pagos realizados a comunidades de propietarios que no son sujeto pasivo del IVA y por tanto no tienen obligación de emitir factura, salvo que realicen una actividad empresarial o profesional.

Por el contrario, la realidad del gasto quedó acreditada, además de por el justificante de la transferencia realizada, con la aportación del acta de la junta de la comunidad de propietarios que aprobaba la rehabilitación del ascensor y su derrama, el certificado de la empresa encargada de hacer dichas labores y el certificado emitido por el administrador de la comunidad de propietarios en el que imputaba a la parte el importe de los gastos de comunidad cuya deducibilidad niega tanto la Administración como la sentencia aquí recurrida.

2. La disposición adicional séptima de la Ley 10/1985, de 26 de abril , de modificación parcial de la Ley General Tributaria, cuya vigencia fue conservada, en cuanto afectase al impuesto sobre sociedades, por la disposición derogatoria única, apartado 2, número 2º, de la Ley 43/1995, preceptuaba:

"Uno. Los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por las operaciones que realicen, en la forma y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente.

Dos. Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, como las deducciones practicadas, requerirán su justificación mediante las facturas a que se refiere el apartado anterior".

Conviene reproducir, además, el texto de los artículos 3.1 y 8.1 del *Real Decreto 2402/1985*, de 18 de diciembre , por el que se regulaba entonces el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales:

"Artículo 3.

1. Toda factura y sus copias o matrices contendrán, al menos, los siguientes datos o requisitos:

1. Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas será correlativa. Podrán establecerse series diferentes, especialmente cuando existan diversos centros de facturación.

2. Nombre y apellidos o denominación social. Número de Identificación Fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea y domicilio, tanto del expedidor como del destinatario. Cuando se trate de no residentes, deberá indicarse la localización del establecimiento permanente.

3. Descripción de la operación y su contraprestación total. (...)

4. Lugar y fecha de su emisión.

Artículo 8.

"1. Para la determinación de las bases o de las cuotas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por



empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación.

A los efectos previstos en este Real Decreto se entiende por **factura completa** la que reúna todos los datos y requisitos a que se refiere el apartado 1 del artículo 3. Los destinatarios de las operaciones tendrán derecho a exigir de los empresarios o profesionales la expedición y entrega de la correspondiente factura completa en los casos en que esta deba emitirse con arreglo a derecho".

Así pues, para que unas partidas de gastos sean fiscalmente deducibles, es necesario que se acrediten mediante factura completa y su adecuada contabilización. Nos referíamos en la *sentencia de 2 de febrero de 2012* (casa. 388/2009) a las exigencias del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, en cuyo art. 8.1 se exigía en las operaciones realizadas por empresarios o profesionales que los gastos necesarios para la obtención de los ingresos deberán justificarse mediante **factura completa**, cuya descripción venía dada por el art. 3 del citado Reglamento, que menciona los **datos o requisitos que deben reunir estos documentos** mercantiles, tales como la "numeración de las facturas", el "nombre y apellidos o denominación social" del expedidor del documento y del destinatario, "descripción de la operación y su contraprestación total" y "lugar y fecha de su emisión".

En consecuencia, a tenor de la normativa legal y reglamentaria expuesta, la facturación de los gastos que la recurrente pretendía deducir debieran para ello contener los datos e importes por los que se identifique, tanto al expedidor de las facturas, como al pagador de las mismas y las operaciones realizadas; el requisito para que un gasto sea deducible es que el servicio o contraprestación que se satisface se haya producido realmente, de forma que quede plasmado detalladamente en el documento probatorio mercantil, la factura en el caso que nos ocupa.

La Sala de instancia entiende que los criterios regulados por los preceptos del Real Decreto 2402/85, modificados por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre y Real Decreto 267/1995, de 24 de febrero, no concurren, pues como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, la deficiencia del referido soporte documental no hace viable la deducibilidad de sus importes como "gastos"; siendo que la situación probatoria del presente recurso es la misma que la producida en vía económico- administrativa.

Frente a esto nada se alega en el motivo casacional que deba dar lugar a la estimación del recurso. Se trata de la determinación de la prueba del gasto, y, como se ha dicho reiteradamente la valoración de la prueba es propia de la Sala de instancia.

SÉPTIMO.- En el **octavo motivo de casación** se alega la infracción de los artículos 114.1 de la LGT y los artículos 10.3 y 14.1 de la LIS en relación con el PGC y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, al determinarse por la Sala enjuiciadora la no consideración como gasto del ejercicio 2001 de algunas partidas relacionadas con elementos de inmovilizado sustituidos que son considerados como activables, lo que, a juicio de la recurrente no resulta ajustado a Derecho.

La Inspección no justificó en ningún momento por qué optó por la activación de dichos gastos, es decir, no identificó en la contabilidad de la recurrente los elementos de inmovilizado que se sustituían ni las correcciones valorativas que les correspondían, que es requisito ineludible para poder proceder a la activación de los gastos de sustitución, pese a lo cual la sentencia recurrida declara ajustado a Derecho el proceder de la Administración.

Si no se identifican los elementos sustituidos, en aplicación de la norma contable, procede contabilizar los nuevos elementos como gasto del ejercicio, siendo evidente la infracción denunciada en la que incurre la sentencia de la Audiencia Nacional.

2. Este último motivo se refiere a la **no consideración como gasto** en el ejercicio 2001 **de algunas partidas relacionadas con elementos de inmovilizado sustituidos y que son considerados como activables**, es decir, **amortizables**. Los gastos activados suponen sustituciones de elementos de activo con carácter de bienes de inversión o incremento de valor de los mismos, suponiendo así una ampliación de su capacidad productiva.

El criterio de la sentencia recurrida es correcto. Señala en su *Fundamento de Derecho Sexto* in fine "que en relación con los gastos que la Inspección considera activables, la Sala también comparte dicho criterio, pues se trata de gastos por obras de reparación efectuadas en las naves de gestación, paridera y destete, que se incorporan al elemento patrimonial, repercutiendo en su coste, siendo amortizable juntamente con dicho inmovilizado". La sentencia recurrida se ajusta no solo a la realidad económica sino también a las normas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y al Plan General de Contabilidad, sin que proceda contabilizar los nuevos elementos como gasto del ejercicio en el presente caso.



Nuestra sentencia de 4 de julio de 2012 (casa. 2772/2009), a propósito de obras que se incorporan de forma definitiva al inmovilizado, consideró que dichos gastos son activables, es decir, amortizables.

OCTAVO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por AGROURBANA CARTHAGO S.L. y ello debe hacerse con imposición de las **costas** al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de AGROURBANA CARTHAGO S.L. contra la sentencia dictada, con fecha 9 de febrero de 2012, en el recurso contencioso- administrativo núm. 162/2009, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.