

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ053398

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 1579/2013, de 14 de noviembre de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1357/2010

SUMARIO:

IS. Base imponible. Ingresos computables. Valoración de existencias. La Inspección incrementó la base a una empresa que se dedica a la explotación agrícola de naranjas por ventas no declaradas. La entidad alega que esas ventas se declararon el año anterior como consecuencia de haber valorado las existencias finales a su valor de realización, por lo que anticipó el pago de la cuota, lo cual fue manifestado a la Inspección con anterioridad a la firma del acta, si bien ésta se limitó a indicar que acudiese al cauce de la devolución de ingresos indebidos. Como reconoce el TEAC, la Inspección debió ampliar la comprobación al año anterior, por lo cual procede la anulación del acta incoada.

PRECEPTOS:

RD 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 71.

Ley 58/2003 (LGT) arts. 34 y 141.

PONENTE:*Doña María Jesús Oliveros Rosselló.*

Magistrados:

Don LUIS MANGLANO SADA

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES

Don MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO

RECURSO Nº 1357-10

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD

VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO- ADMINISTRATIVO

SECCIÓN TERCERA

En la Ciudad de Valencia, a catorce de noviembre de dos mil trece.

VISTO por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, compuesta:

Presidente :

Ilmo. Sr. D. Luís Manglano Sada.

Magistrados Ilmos. Srs:

D. Manuel José Baeza Díaz Portales

D^a M^a Jesús Oliveros Rosselló.

SENTENCIA NUM: 1579/13

En el recurso contencioso administrativo num. 1357-10, interpuesto por la mercantil FORES-APARICI S.L., representada por el/la Procurador/a D^a Guadalupe Porras Berti contra la resolución del TEAR de fecha 30-4-2010 desestimatoria de la reclamación formulada por la actora contra la liquidación por IS ejercicio 2002 y acuerdo sancionador.

Habiendo sido parte en autos como Administración demandada ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO representada y defendida por la ABOGACÍA DEL ESTADO, y Magistrada ponente D^a M^a Jesús Oliveros Rosselló.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó al demandante para que formalizara la demanda, lo que verificó mediante escrito en que suplica se dicte sentencia declarando no ajustadas a derecho las resoluciones recurridas.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmasen las resoluciones recurridas. La cuantía del procedimiento se estableció en 20.154,71 euros.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, y sin que se solicitara el trámite de conclusiones prevenido por el artículo 62 de la Ley de la Jurisdicción, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación para el día 13 de noviembre de dos mil trece.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

En el presente proceso, la parte demandante mercantil FORES-APARICI S.L., interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAR de fecha 30-4-2010 desestimatoria de la reclamación formulada por la actora contra la liquidación por IS ejercicio 2002 y acuerdo sancionador.

Segundo.

Alega la parte actora como sustento de su pretensión los siguientes motivos impugnatorios:

Respecto a la liquidación señala que no es correcto el incremento en la base imponible como consecuencia de la contabilización de existencias derivadas de la actividad agrícola y por una supuesta falta de contabilización de determinadas facturas de ventas, pues las existencias se contabilizaron según el PGC y las ventas ya se habían declarado en el ejercicio anterior. Valoración de las existencias: la Norma de valoración 13 establece que las existencias deberán valorarse al precio de adquisición o su coste de producción, y tal como establece el TEAR son aplicables los métodos FIFO LIFO u otro análogo, por lo que el actora realizó una valoración de las existencias de naranjas amparada por lo dispuesto en el apartado 1,7,2 del Documento AECA número 8, dado que es un supuesto de una gran dificultad. Así dicha Norma establece que el coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas los costes imputables al producto, en el caso de autos la actora estimó el coste que reflejó en el balance de situación, si bien como en el momento de realizar dicha valoración ya era conocido el valor de la venta de las naranjas se optó por aplicar lo dispuesto en la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ICAC, resolución que en la Norma de Valoración undécima y duodécima, permite que fueran reflejadas en Balance de situación las existencias por su valor de realización trasladando el beneficio de la operación a la base imponible del IS 2001. Si bien el método de valoración no es el establecido en la Norma con carácter general, la propia norma acepta otros métodos, si bien el TEAR señala que el seguido por la empresa no es coherente y razonado, lo que se desvirtúa

pues esta amparado en la Resolución del ICAC, y se observa la aplicación de los principios de básicos de la contabilidad. La técnica contable establece que la variación de existencias mostrará la diferencia entre el valor de cierre y apertura de las mismas y será llevada al resultado contable del ejercicio tal como consta que realizó la actora trasladando el beneficio de la operación a la base imponible del ejercicio 2001, con lo que a efectos fiscales se anticipó la cuota de dicho impuesto a la Hacienda pública. En el ejercicio 2002 se realizaron diversos asientos contables para dar de baja las existencias iniciales entre las que se encontraban aquellas valoradas por su valor de venta ya que fueron abonadas directamente en la cuentas de existencias. Y la tributación no ha sido inferior a la que le hubiera correspondido si hubiese valorado las existencias por el método de la administración, constan expuestos los resultados de uno u otro método y se acredita que no hay diferencia. Se funda en PGC apartado 12 de su introducción:

Por último respecto al acuerdo sancionador alega falta de motivación, que nos hallamos ante un problema de interpretación de la norma, por lo que no existe infracción sino interpretación razonable, la conducta de la actora no es irracional ni negligente, ni hay un desconocimiento culpable de la norma, alega que no concurre la culpabilidad necesaria para que la conducta sea considerada como una infracción sancionable, pues nos hallamos ante un supuesto de exoneración de culpabilidad al obedecer la conducta de la actora a una interpretación razonable de la norma, Art. 77,4 LGT .

La administración demandada se opone al recurso entablado alegando que la Inspección funda el incremento de la base imponible como consecuencia de la incorrecta contabilización de existencias en cuanto a la actividad agrícola de la actora y por falta de contabilización de determinadas facturas de ventas. Según las propias manifestaciones de la actora la valoración se realizó "a ojo" dado que no existe precio de venta pues el mismo se determina al comercializar, por lo que no se ha seguido un criterio coherente y razonado en la contabilización de las existencias. Tampoco se puede admitir la afirmación de la actora de que se ha anticipado la tributación de las existencias iniciales de 2002, que habrían figurado como existencias finales (abono en cuenta de resultados) de 2001, pues no se encuentra probado en el expediente a tenor del art 105,1 Ley 58/2003 la carga corresponde a la actor. Pero además para que dicha anticipación fuera admisible fiscalmente, exigiría demostrar que no hubiera dado lugar a tributación inferior a la que hubiese correspondido a su correcta imputación, lo cual tampoco consta probado, por lo que la liquidación es ajustada a derecho. Alega que la sanción esta debidamente motivada y la parte actora no justifica la interpretación razonada que propone

Tercero.

Expuesta en los términos antecedentes la litis suscitada, hay que precisar con carácter previo que el incremento de la base imponible que practica la administración se sustenta en la afirmación de la incorrecta contabilización de existencias, en concreto de naranjas de la actividad agrícola de la actora y de ello deduce por falta de contabilización de determinadas facturas de ventas en el ejercicio 2002, pues la actora contabilizó las existencias por el valor de venta de las naranjas que ya era conocido en la fecha de su contabilización lo que determino según alega la actora que las ventas ya se habían declarado en el ejercicio anterior

Partiendo de este presupuesto hay que señalar que el criterio de contabilización al que acude la actora no es rechazable, ab initio pues la aplicación del principio contable del precio de adquisición esta suficientemente justificada al valorar las existencias al cierre del ejercicio 2001 por su valor de realización, al amparo de lo dispuesto en el Art. 38 C.Comercio y ello produce el objetivo de lograr la imagen fiel de la empresa. Para las existencias iniciales del ejercicio 2002 que fueron reflejadas en el balance de situación al cierre del ejercicio anterior por su valor de realización, es valida la aplicación de lo dispuesto en el PGC. En la cuenta de pérdidas y ganancias se contempla la partida de existencias y en el caso de la actora por su actividad son existencias las naranjas que penden de los árboles y están pendientes de recoger y vender, siendo coherente este criterio pues en dicho ejercicio se cargan los gastos de producción de las mismas, por lo que la no estimación de la partida de existencias dentro de la contabilidad podría producir una desviación de ingresos que rompería los principios del sistema tributario.

Así las cosas la utilización de un modo u otro de reflejar contablemente las operaciones con existencias según aduce la actora no conlleva ningún tipo de incidencia en los resultados fiscales y en todo caso se ha anticipado el pago de la cuota y si axial fuere de prosperar el acta se pagaría dos veces por el mismo impuesto es decir en el año 2001 y por lo mismo en el año 2002, sin que sea admisible el criterio de la Inspección de que procede la devolución de ingresos indebidos, se produce un enriquecimiento injusto de la administración

Alega la parte actora que en aplicación del criterio establecido en la Resolución del TEAC 2099/2008, la Inspección debió ampliar la comprobación al periodo del año 2001 al haberse alegado que la cuota por la referidas ventas fue pagada en la declaración del citado ejercicio. Pues bien efectivamente dicho criterio ha sido establecido pro el TEAC en la citada resolución y resulta plenamente aplicable al supuesto de autos, la empresa opto por un criterio de contabilización de las existencias, que no infringe ningún principio contable, amparándose en la alegación de que a efectos fiscales determina una anticipación en el pago de la cuota. Pues bien frente a dicha

afirmación la administración tributaria cuando regularice un período, de forma tal que dicha regularización incida en otro no sometido a inspección, generando que en dicho ejercicio el contribuyente haya pagado de más, la Administración deberá en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio afectado, conclusión que se sustenta en los razonamientos del TEAC que a continuación se exponen:

Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 26 enero de 20100: " La Administración debió dar a dicho escrito el tratamiento que se desprendía de su contenido en el contexto en el que fue presentado, actuando conforme a las previsiones que, con carácter general, se contienen en el artículo 71, 3 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , según el cual "En los procedimientos iniciados a solicitud de los interesados, el órgano competente podrá recabar del solicitante la modificación o mejora voluntarias de los términos de aquélla. De ello se levantará acta sucinta, que se incorporará al procedimiento".

Todo ello en concordancia con la Ley 58/2003, que, aunque no vigente en la fecha de autos, recoge este principio de colaboración entre la Administración y los obligados tributarios, de forma clara y explícita, en dos de sus artículos: -con carácter general en el artículo 34,1,a), según el cual, "constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes.....

a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, -y de forma más concreta refiriéndose al ámbito del procedimiento de inspección, en su artículo 141,f), según el cual "la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

...f) La información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derecho y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas. Estas normas trasladan al ámbito positivo el principio general de buena fe que debe regir las relaciones entre la Administración y los administrados.

Este mismo principio es el que debiera haber informado la actuación de la Inspección, quien, conocedora por las manifestaciones realizadas por el interesado en diligencia de fecha 2 de noviembre de 2001, y por la documentación cuya aportación se documenta en la misma, de, cuando menos, la posibilidad de que las cuotas regularizadas e incluidas en la propuesta de liquidación que se aprestaba a formalizar, debió actuar en cualquier otra forma que no implicara ignorar en absoluto dichos hechos. Tal proceder no debería resultar extraño en el ámbito de la Inspección de los Tributos, donde se da la mayor concentración de potestades y facultades a favor de la Administración para la comprobación de la situación tributaria de los obligados, y que debieran redundar, con la misma rotundidad, en el ejercicio de sus derechos, como de forma bien expresiva se menciona en el reproducido artículo 141 de la Ley 58/2003 . Este mismo tribunal, en un supuesto similar, resolvió, mediante resolución de fecha 15/05/2009 (núm. de resolución 3011/2007), que en aquellos casos en los que la Administración tributaria regularice un período, de forma tal que dicha regularización incida en otro posterior no sometido a inspección, generando que en dicho ejercicio posterior el contribuyente haya pagado de más, o bien, se hubiese reducido el importe a devolver, la Administración deberá iniciar de oficio respecto de dicho ejercicio posterior un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, o, en su caso, ampliar actuaciones respecto a dicho ejercicio posterior afectado.

La Inspección, ante las manifestaciones vertidas por el contribuyente con anterioridad a la firma de las actas debió, bien ampliar las actuaciones de comprobación al tercer trimestre del ejercicio 2001, bien, una vez suscrita el acta, tramitar el escrito presentado por el interesado como una solicitud devolución de ingresos indebidos, que era la verdadera intención que late en el mismo, y, si bien en el obligado tributario es comprensible una confusión entre la solicitud de la devolución de ingresos indebidos y la solicitud de compensación entre un importe liquidado y otro, a su juicio, indebidamente ingresado, tal confusión no puede existir en sede de la Administración.

Cuarto.

En conclusión, de acuerdo con lo expuesto en los fundamentos de derecho segundo y tercero de la presente resolución y al efecto de llevar a cabo una completa regularización de los hechos que la motivan, la Inspección, ante los hechos y manifestaciones de los que se dejó constancia en la diligencia de 2 de noviembre de 2001, previa a la formalización del acta suscrita en conformidad el 14 de noviembre de 2001, y a la vista del escrito presentado el 7 de diciembre de 2001, debió haber procedido, bien a la anulación del acta A01 para ampliar el alcance de las actuaciones al tercer trimestre de 2001, bien a la tramitación del escrito del contribuyente como una solicitud de devolución de ingresos indebidos correspondiente a dicho período.

En conclusión, procede estimar la pretensión anulatoria del contribuyente en relación con dicho acuerdo y con la resolución del TEAR"

En la citada resolución reconoce el TEAC que la Administración debió tener en cuenta el contenido del escrito presentado por la contribuyente, pues no procedía la compensación que solicitaba, para entrar a valorar las circunstancias puestas de manifiesto por aquélla, dando lugar, o bien a la anulación del acta firmada para ampliar

el alcance de las actuaciones al tercer trimestre de 2001, omitido hasta entonces, circunstancia que también concurre en el caso de autos en que alegado por el contribuyente el pago de la cuota correspondiente a las citadas existencias en periodo anterior la administración se limita a indicar al mismo que acuda al cauce de la devolución de ingresos indebidos, omitiendo la necesaria ampliación de las actuaciones para la comprobación de la citada alegación, lo que en el caso de autos determina la estimación del motivo impugnatorio alegado y por tanto la anulación del acta de liquidación impugnada y por ende del acuerdo sancionador que tiene origen en la misma.

Cuarto.

De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 LJCA , no ha lugar a un expreso pronunciamiento sobre las costas causadas por el presente proceso, al no apreciarse temeridad o mala fe en ninguna de las partes.

VISTOS, los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

FALLAMOS

1º) ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil FORES-APARICI S.L., interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAR de fecha 30-4-2010 desestimatoria de la reclamación formulada por la actora contra la liquidación por IS ejercicio 2002 y acuerdo sancionador

2º) ANULAMOS la Resolución del TEAR impugnada, y la liquidación y sanción que confirma, por ser contrarias a derecho.

3º) Sin que proceda hacer expresa imposición de las costas procesales causadas.

Contra esta Sentencia no cabe interponer recurso ordinario.

A su tiempo y con certificación literal de la presente, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada ponente del presente recurso, estando celebrando Audiencia Pública esta Sala, de la que, como Secretaria de la misma, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.