

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054153

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 2 de abril de 2014

Vocalía 2ª

R.G. 1554/2011

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Provisiones. Existencias. *No es deducible la dotación a la provisión por depreciación de existencias basada en meras expectativas.* La provisión por depreciación de existencias se dotará contablemente y, en consecuencia, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades cuando en la fecha de cierre del ejercicio se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción y que tiene carácter reversible. Dicha justificación corresponde al contribuyente, pues si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en lo que respecta a la deducibilidad de una serie de gastos en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho. Resulta así que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al reclamante la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que fundamenta la liquidación impugnada -por ejemplo, un aumento sobre los ingresos declarados-, es el interesado quien debe probar el cumplimiento de los requisitos exigidos a efectos de poder deducir gastos. **(Criterio 1 de 2) Reversión de la provisión improcedentemente dotada.** Si en un ejercicio prescrito se dotó contable y fiscalmente una provisión fiscalmente no deducible, deberá darse el ingreso fiscal correspondiente a su reversión contable, ya que lo contrario supondría una desimposición no querida por la norma. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RD 1643/1990 (PGC), NV 13.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 143.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 103, 105 y 106.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 17.

En la Villa de Madrid, a la fecha indicada (02/04/2014), el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto la reclamación económico-administrativa relativa al expediente 00/01554/2011 interpuesta por la entidad X, S.A., con CIF: ..., y en su nombre y representación D. ..., con NIF: ... y domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de fecha 30 de marzo de 2010 relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006, con cuantía de 1.123.469,33 €

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 30 de marzo de 2010 la Jefa de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid dictó Acuerdo de Liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2005 y 2006 derivado del acta de disconformidad número A02- ..., incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad X, S.A., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 14 de abril de 2010 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 01 de abril de 2009.

La entidad X, S.A. presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO	BASE IMPONIBLE DEL GRUPO	LÍQUIDO A INGRESAR
2005	1.187.126,35	-355.651,86
2006	2.134.079,59	-24.954,57

El obligado tributario solicitó la devolución de los siguientes importes correspondientes a los períodos impositivos que se indican a continuación:

EJERCICIO	Importe solicitado a devolver	Importe efectivo devuelto	Fecha de devolución
2005	355.651,86	355.651,86	12/09/2008
2006	24.954,57	24.954,57	25/01/2008

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

Ejercicio	BI del Grupo	Líquido a ingresar	Autoliquidación	Cuota del acta	Intereses demora	Deuda tributaria
2005	3.840.860,84	573.155,21	-355.651,86	928.807,07	194.662,26	1.123.469,33
2006	2.290.523,95	29.800,96	-24.954,57	54.755,53	9.932,47	64.688,00

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad X, S.A., constituida el 30 de marzo de 1977, la misma se encontraba clasificada durante los ejercicios objeto de comprobación en el epígrafe 615.4 "COMERCIO AL POR MAYOR DE APARATOS Y MATERIAL RADIOELÉCTRICOS Y ELECTRÓNICOS" del IAE.

Segundo.

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

El obligado tributario es la sociedad dominante del Grupo Fiscal nº ..., cuya composición en los ejercicios 2005 y 2006 era la siguiente:

Ejercicio 2005

- Sociedad dominante: X, S.A.
- Sociedad dominada: Y, S.A.

Ejercicio 2006

- Sociedad dominante: X, S.A.
- Sociedades dominadas: Y, S.A. y X, S.L.

En las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2005 y 2006 consignó el obligado tributario una provisión por depreciación de existencias, basándose en criterios de temporalidad-antigüedad, por importe de 2.653.734,49 € y 2.810.178,88 €, respectivamente.

A juicio de la Inspección no ha acreditado el contribuyente la existencia de una depreciación de carácter reversible en las existencias provisionadas por lo que no procede admitir la dotación realizada como gasto en el Impuesto sobre Sociedades, procediendo incrementar la base imponible declarada en el ejercicio 2005 en la cantidad de 2.653.734,49 €, si bien, en el ejercicio 2006, dado que el sujeto pasivo registró como ingreso del ejercicio el importe de la provisión dotada en el ejercicio anterior, esto es, 2.653.734,49 €, procede en consecuencia anular también ese ingreso debiéndose incrementar la base imponible declarada por Grupo Fiscal en el ejercicio 2006 por la diferencia entre las dos cantidades consignadas en los ejercicios 2005 y 2006, esto es, en 156.444,37 €

Tercero.

Notificado el Acuerdo de Liquidación al obligado tributario con fecha 14 de abril de 2010 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 00/01554/2011 en fecha 12 de mayo de 2010.

Cuarto.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 11 de abril de 2011, quien presentó ante este Tribunal escrito de alegaciones con fecha 01 de junio de 2011 solicitando la anulación del citado Acuerdo y planteando las cuestiones siguientes:

Primera.- Procedencia de la aplicación de la provisión por depreciación de existencias dotada por el obligado tributario.

Segunda.- Procedencia de considerar el saldo neto de los movimientos de la provisión en el ejercicio 2005 como importe de la regularización de la base imponible del referido periodo, considerando la Inspección los periodos objeto de impugnación como si fueran estancos o cerrados.

Tercera.- La Inspección debió realizar una regularización completa de la situación fiscal del obligado tributario que evite un enriquecimiento injusto de la Administración respecto de lo autoliquidado por el contribuyente en los ejercicios siguientes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y presentación en plazo hábil, que son presupuesto para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa por la que el reclamante solicita la nulidad del Acuerdo de Liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid, siendo las cuestiones sobre las que debemos pronunciarnos las recogidas en el apartado CUARTO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Alega en primer lugar el interesado en el escrito de alegaciones la procedencia de la aplicación de la provisión por depreciación de existencias dotada por el obligado tributario, manifestando al respecto lo siguiente:

“Ambas sociedades del Grupo aplican como criterio contable para calcular los importes de la provisión por depreciación de existencias, que calcula de forma automática el sistema informático de X, S.A. el de dotar a la referida provisión el valor íntegro contable de todas las unidades de producto (existencias) de una misma referencia cuando no se hubiera vendido ninguna unidad en los doce meses anteriores.

...en el caso de este expediente la falta de rotación se sustenta en una no venta ya plenamente contrastada y además con un criterio fuertemente restrictivo (pues basta que se hubiera vendido una sola unidad de una misma referencia en los doce meses anteriores para que ya no se doten TODAS LAS UNIDADES restantes de esa misma referencia.

Como concluye el Dictamen Pericial, el supuesto discutido en este expediente constituye un caso de obsolescencia comercial, que es causa efectiva de depreciación según la norma contable y la doctrina analizada en el Dictamen.”

Manifestando al respecto la Inspección en el Acuerdo de Liquidación dictado, lo siguiente:

“En consecuencia, la deducibilidad del mencionado gasto requiere la justificación de la depreciación de las existencias por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, correspondiendo a quien efectúa las dotaciones acreditar su procedencia, es decir, justificar en la fecha de cierre del ejercicio que el valor de mercado de las existencias es inferior a su precio de adquisición o coste de producción y que tiene carácter reversible. Todo ello con independencia de que exista una baja rotación de las mercancías.

En el presente caso, el criterio adoptado por la entidad para calcular la depreciación anual de las existencias, se ha basado exclusivamente en criterios de temporalidad-antigüedad, ya que las mercancías que se provisionan a 31 de diciembre de cada año, son aquellas referencias respecto de las cuales “no se ha vendido ninguna unidad en (de) al menos el periodo de un año”. Es decir, la entidad considera que transcurrido el periodo de un año, la totalidad de las referencias provisionadas tienen un valor de mercado cero, dotándose la provisión anual por el total precio de coste de las mismas.

Sin embargo, de acuerdo con la normativa y criterios de la DGT antes mencionados, es indubitada la improcedencia de la deducibilidad contable-fiscal del saldo de la provisión por depreciación de existencias, basada exclusivamente en los criterios de temporalidad-antigüedad, y todo ello porque tal y como se ha expresado antes, según la norma de valoración 13.4 del Plan General de Contabilidad de 1990, únicamente procede dotar la citada provisión, cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda, sea inferior a su precio

de adquisición o a su coste de producción, procediendo efectuar correcciones valorativas, mediante la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

En relación con el valor de mercado de las existencias en cuestión, ante los requerimientos realizados por la Inspección, la entidad no ha aportado en ningún caso datos objetivos del valor de mercado de las mercancías provisionadas limitándose a decir que no existe valor de mercado de las mismas.

(...)Conforme a este artículo 106, que remite al Código Civil y a la Ley de Enjuiciamiento Civil, en materia de medios y valoración de la prueba, no existe en nuestro Ordenamiento Jurídico un sistema de prueba tasada, sino que rige el principio de libre valoración de la prueba.

La valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad, en este momento procedimental, exclusiva de la Administración, que ésta ejerce libremente, con la sola carga de razonar el resultado de dicha operación. Es el expediente administrativo derivado de la regularización tributaria el que hace prueba del actuar administrativo, y de su examen, bien en vía económico-administrativa, bien en vía jurisdiccional, derivará si el acto impugnado es o no ajustado a Derecho.

Por todo ello, a juicio de la Inspección y de esta Oficina Técnica, no se ha acreditado por parte del obligado tributario la existencia de una depreciación de carácter reversible en las existencias provisionadas por lo que no procede admitir la dotación realizada como gasto en el Impuesto sobre Sociedades.”

Pues bien, en Diligencia número 4, de 22 de julio de 2009, quedó recogida la manifestación siguiente:

“Conforme a la Norma 13ª.4 del PGC (RD 1643/1990 de 20 diciembre 1990) se solicita a la entidad, a efectos del cálculo de las provisiones dotadas, que justifique el valor de mercado de las existencias a 31 de diciembre de 2005 y 2006 (Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor. Para mercaderías y productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan. Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de coste de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización).

Contestando los representantes de la entidad en el punto 4 de la citada Diligencia que:

“El criterio para la dotación por depreciación anteriormente mencionado, es el de que ninguna unidad de producto de una misma referencia haya tenido salida, por falta de venta, del inventario en los últimos doce meses”.

Posteriormente, en Diligencia número 7, de 21 de octubre de 2009, manifestó el compareciente al respecto lo siguiente:

“La Inspección solicita una justificación del valor de mercado que no existe como tal, porque las existencias constituyen un producto exclusivo de Lledó, y se provisionan solo aquellas referencias de las que no se han vendido ninguna unidad en al menos el periodo de un año, y no tienen por tanto testado un valor de mercado”.

Es decir, el criterio utilizado por la entidad consiste en un criterio de obsolescencia comercial considerando la procedencia de dotar una provisión por el valor íntegro contable de todas las unidades de producto (existencias) de una misma referencia cuando no se hubiera vendido ninguna unidad de las mismas en los doce meses anteriores.

Dispone por lo que aquí interesa el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que:

“3. En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Al no estar regulado en el TRLIS el cálculo de las provisiones por depreciación de existencias, será de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (vigente en los ejercicios iniciados antes del 01 de enero de 2008), según el cual dichas provisiones son la “expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio”. La provisión se calculará según lo establecido en la Norma de Valoración 13.ª 4 de la quinta parte del PGC, que establece lo siguiente:

“4. Correcciones de valor.

Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá a efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos se entenderá por valor de mercado:

- a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.
- b) Para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.
- c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

(...)

En casos excepcionales y para determinados sectores de actividad se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) que se renueven constantemente;
- b) que su valor global y composición no varíen sensiblemente y,
- c) que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la empresa.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.”

De acuerdo con lo anterior, la provisión por depreciación de existencias se dotará contablemente y, en consecuencia, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades cuando en la fecha de cierre del ejercicio se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción y que tiene carácter reversible.

Dicha justificación corresponde al contribuyente, pues según lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria, si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en lo que respecta a la deducibilidad de una serie de gastos en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.

Resulta así que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al reclamante la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que fundamenta la liquidación impugnada (por ejemplo, un aumento sobre los ingresos declarados), es el interesado quien debe probar el cumplimiento de los requisitos exigidos a efectos de poder deducir gastos. En este sentido son reiterados los pronunciamientos judiciales (v.gr. STS 20-06-2012, rec. nº. 3421/2010 y STS de 26-10-2012, rec. nº. 4724/2009, por citar algunas de las más recientes) que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota o requisitos de deducibilidad de gastos, por tanto, si no se acredita la realidad de los hechos que permitan su aplicación, no podrá entenderse que ha nacido el derecho a deducir, disponiendo por su parte el artículo 106.1 de la LGT que:

“En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.”

Pues bien, la Inspección considera, y este Tribunal comparte su criterio según ya adelantamos, que los métodos de cálculo utilizados por el obligado tributario para determinar el importe de la dotación a la provisión por depreciación de existencias no se basan en una acreditación de disminución ya producida del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, debiéndose tener en cuenta además la manifestación realizada por el propio interesado relativa a que el valor de mercado de las existencias en cuestión no existe como tal porque las mismas constituyen un producto exclusivo de X, S.A., no pudiéndose, a juicio de este Tribunal, entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo (criterio también compartido por DGT de 21-10-1999 -nº. 1939/99) como pretende el interesado.

En el mismo sentido de entender no deducible la dotación a la provisión por depreciación de existencias basada en meras expectativas de depreciación para casos similares al que nos ocupa (lenta rotación de las existencias y consiguiente posibilidad de que las mismas no sean vendidas) se ha pronunciado reiteradamente la

DGT en Consultas tales como la de 26 de diciembre de 2003 (nº. 2500/03) así como este TEAC en Resoluciones de 18 de mayo de 2006 (RG 2361/03) y de 15 de junio de 2011 (RG 729/10) y la propia Audiencia Nacional en Sentencias tales como la de 29 de mayo de 2003 (rec. nº. 1028/00), la de 26 de septiembre de 2006 (rec. nº. 589/02) y la de 26 noviembre de 2009 (rec. nº. 327/06), señalándose, a modo de ejemplo, en la primera de las Sentencias citada que:

“La actora no ha probado la efectiva depreciación de las referidas piezas ya que la mercancía no se deprecia de forma automática y absoluta por su sola permanencia en los almacenes de la empresa sin venderse, sino que debería haberse probado debidamente cual era la realidad del precio de mercado de las piezas”

Y en la última de las citadas que:

“La Sala coincide en este punto plenamente con la resolución del TEAC recurrida. En efecto: a) La provisión calculada se basa en realidad en la mera expectativa de que no se consuman o no se vendan en el plazo de más de un año y menos de dos (o más de dos, en su caso) las existencias, sin que la circunstancia de que las mercaderías permanezcan en almacén más de un año permita considerar a las mismas, por este solo hecho, invendibles; b) La provisión dotada por el criterio de rotación refleja, ciertamente, el riesgo de que ciertas mercancías no se vendan, pero no determina -como la norma contable exige- que tengan un valor inferior al contabilizado o, dicho de otro modo, que su valor de mercado sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción”.

Tercero.

Por otro lado, y en lo que respecta a los Informes de auditoría de Z, S.L. aportados por el interesado, cabe señalar que, tal y como se ha pronunciado este Tribunal Central anteriormente en Resoluciones de 29-12-2012 (RG 4735/10) y 06-02-2014 (RG 3138/12), entre otras y por citar algunas de las más recientes, según lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 19/1988 de Auditoría, la auditoría de las cuentas anuales consistirá en verificar y dictaminar si dichas cuentas expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa o entidad auditada así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el periodo examinado, de acuerdo con el Código de Comercio y demás legislación que le sea aplicable.

Comprobamos por tanto que el objetivo de la auditoría es que el auditor emita su opinión sobre si los estados financieros reflejan razonablemente la situación patrimonial de la entidad, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera. Es la auditoría de cuentas un servicio que se presta a la empresa revisada y que afecta o interesa no sólo a la propia empresa sino también a terceros que mantengan relaciones económico-comerciales con la misma, habida cuenta de que todos ellos puedan conocer la calidad de la información económico-contable sobre la cual versa la opinión emitida por el auditor de cuentas. La razonabilidad de los estados financieros a que nos hemos referido debe establecerse respecto a ciertos principios contables y, en todo caso, de acuerdo con las normas legales sobre la materia, en concreto el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad. La opinión del auditor de cuentas se materializa en un Informe de auditoría de cuentas anuales al que la Ley de Auditoría califica en su artículo 2 como documento mercantil.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil expresada por un auditor, no se puede equiparar, ni implica “per se” que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas.

Las diferencias entre una auditoría de cuentas anuales y una Inspección de Hacienda son evidentes, pues:

1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable en un caso y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro.

2 Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso y examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro.

3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos frente a funcionarios del Estado.

4. Su alcance es diferente: En auditoría se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.

En conclusión, un Informe favorable de auditoría es simplemente una opinión de un experto en la materia contable, al que no se puede atribuir mayor valor probatorio que el que tienen los documentos mercantiles-contables, valor al que se refiere el artículo 31 del Código de Comercio.

Como señalan diversos pronunciamientos judiciales (v.gr. STSJ de Cantabria de 15-2-93 y 17-03-1998) el Informe de auditoría no es más que una prueba documental, realizando tal afirmación no para desmentir directamente su contenido ni menos aún para descalificar a sus autores, sino para concretar su valor probatorio.

Así pues, el cumplimiento de la obligación de auditar cuentas no constituye obstáculo alguno para que la Inspección de los Tributos del Estado en el ejercicio de sus funciones pueda comprobar y regularizar la base imponible del contribuyente verificando la situación de su contabilidad (el propio art. 143 del TRLIS dispone que “A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de la Ley”, artículo que expresamente remite a las normas contables) ya que lo contrario supondría que por la existencia de un Informe de auditoría contable se restringieran, cuando no anularan, las posibilidades de comprobadoras, investigadoras y liquidadoras de la Inspección de los Tributos.

De forma que, señalado lo anterior, estima este Tribunal que los Informes de auditoría aportados por el interesado sobre las operaciones controvertidas no desvirtúan lo actuado y acreditado por la Inspección, a lo que hay que añadir, en palabras del Tribunal Supremo, Sentencia de 29 de septiembre de 2010 (Re. Casación nº 4195/2005) que:

“Esta consideración no puede ser desvirtuada desde el punto de vista fiscal, por el hecho de que la contabilidad haya sido auditada y haya sido objeto de inspección por el Banco de España, pues tales actuaciones en modo alguno pueden prevalecer sobre las facultades inspectoras y de calificación, mucho más cuando el alcance de las auditorías e inspección no son conocidos, y ha quedado acreditado en el proceso la corrección de las conclusiones tributarias obtenidas por la Inspección.”

Asimismo respecto del Dictamen Pericial realizado por ERNST & YOUNG, interesa destacar que el mismo, suscrito tanto por un auditor de cuentas como por un licenciado en Derecho, contiene tanto motivaciones propias de la auditoría de cuentas (pericia contable) como de propias de la interpretación jurídica (pericia jurídica). Pues bien, respecto a las motivaciones propias de auditoría del mismo baste remitirse al respecto a lo dicho respecto del Informe de KPMG AUDITORES SL al que nos acabamos de referir. Y en cuanto al aspecto de pericia jurídica del mismo interesa destacar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de marzo de 2011 (recurso c-a núm. 63/2008), que señala en su Fundamento de Derecho Décimo en relación a los informes periciales jurídicos lo siguiente:

“Esta Sala no comparte las manifestaciones efectuadas en el informe emitido por el Perito y aportado con el escrito de demanda, ..., y ello, porque, de un lado el citado informe, según consta en el mismo, ha sido emitido por D. Valeri....., cuya cualificación profesional es la de Abogado del Ilustre Colegio del Abogados de Barcelona y socio del área de precios de transferencia de KPMG Abogados S.L., pero que no obstante el respeto que nos merece, consideramos que no estamos vinculados por el mismo, habida cuenta que aquél no conforma ni una prueba documental propiamente (artículo 317, 319 y 324 LEC) ni una pericia de carácter técnico, puesto que no aporta un conocimiento técnico especializado en el sentido del artículo 335 de la LEC, único caso en el que estamos en presencia de una prueba en sentido estricto.

En efecto, el dictamen jurídico no documenta hechos que deban ser objeto de prueba técnica específica, ni tampoco aporta máximas de experiencia propias de un conocimiento especializado del que careciera el Tribunal, porque al haber sido realizado por un jurista, la opinión que en dicho informe se contiene y, no obstante el respeto que el mismo merece a la Sala, y aunque formalmente resulta admisible, no puede aceptarse en su contenido, porque en realidad encubre una pericia jurídica, que no cabe aceptar, no sólo porque la materia de interpretación de las normas es atribución exclusiva del tribunal sentenciador, que no precisa de auxilio alguno en esa tarea esencial, sino porque tales dictámenes de encargo llegan de ordinario a conclusiones favorables a los intereses de quien los encomienda.

Abundando en lo expuesto, conviene recordar que la prueba pericial, en su valoración, debe ser objeto de una doble reducción: a) la primera de ellas, que afecta a los hechos; b) la segunda restricción es de mayor calado y obliga a prescindir de las opiniones de los peritos en que se dictamine sobre cualquier cuestión de interpretación jurídica, respecto de cuya materia está rigurosamente excluida la prueba pericial, no sólo porque en materia de interpretación de las normas el órgano jurisdiccional no precisa de auxilio alguno de las partes, sino por la más poderosa razón de que admitir una “pericia jurídica” es tanto como quebrantar el equilibrio entre las partes procesales y, por ende, el derecho constitucional a un proceso con todas las garantías, en la medida en que se trata de imponer una determinada solución jurídica o desacreditar otra.

Afirmado lo anterior, el dictamen acompañado emitido por un profesional jurista de la elección de la entidad actora, resulta improcedente en su valor probatorio, siendo necesario dejar constancia de que la admisión como prueba de cualquiera que pudiera proponerse y, por tanto, las dificultades que presenta el examen previo y

su inadmisión preliminar, son directa consecuencia de la aplicación a nuestro proceso del nuevo régimen de la prueba establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil, que rige en el proceso contencioso-administrativo por razón de la supletoriedad de aquélla (disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción).”

En igual sentido se expresa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de octubre de 2011 (recurso c-a 564/2011, FJ Decimotercero).

Cuarto.

Alega en segundo lugar el interesado la procedencia de considerar el saldo neto de los movimientos de la provisión en el ejercicio 2005 como importe de la regularización de la base imponible del referido periodo, considerando la Inspección los períodos objeto de impugnación como si fueran estancos o cerrados, manifestando el reclamante al respecto lo siguiente:

“La Inspección realiza la liquidación del ejercicio 2.005 como si la provisión que analizamos se hubiera originado en el propio año 2.005, cuando viene de una secuencia temporal de muchos años atrás.

...De esta forma el “artificio contable”, o sea una técnica contable que busca fundamentalmente la mayor sencillez de tratamiento, pues en definitiva lo que tiene impacto real y efectivo en el resultado del ejercicio es el saldo neto del ingreso y del gasto, se traslada miméticamente a la fiscalidad para hacer concluir que el ingreso es ingreso y, por tanto, renta y que el gasto no lo es y, por tanto, también es renta, con lo que el efecto de duplicar los mismos importes que están en el ingreso y en el gasto se produce inevitablemente, o lo que es lo mismo un claro efecto de sobreimposición.

En este caso, además con una infracción evidente de la norma específica de la prescripción cuyo marco temporal es el de un período de cuatro años.

...el Inspector se aprovecha del artificio contable al que nos venimos refiriendo para hacer tributar en 2.005 lo que no podría haber tributado en 2.004 por prescripción, con evidente infracción de este instituto jurídico, que afecta a la seguridad jurídica gravemente dañada por dicha forma de proceder de la Inspección.

...Por tanto, y como conclusión, la regularización de la Inspección tendría que haberse limitado en el periodo 2.005 al importe o saldo neto de los ingresos y gastos respectivos de los movimientos de la provisión.”

Manifestando al respecto la Inspección en el Acuerdo de Liquidación dictado lo siguiente:

“En el presente caso, en el ejercicio 2005 procederá abonar la cuenta 793 en el importe dotado en el ejercicio 2004, formando parte de la renta del ejercicio 2005 el saldo íntegro a 31/12/2004 de la cuenta 390, y no resultará fiscalmente deducible la dotación a la provisión contabilizada por la entidad en 2005. Así, procede incrementar la base imponible en el importe de la dotación realizada por el obligado tributario, importe que coincide con el saldo de la cuenta 390 a 31/12/2005.

...En el ejercicio 2006 procederá abonar la cuenta 793 en el importe dotado en el ejercicio 2005, es decir, la desdotación realizada por el obligado tributario no tendrá la consideración de renta del ejercicio al no ser fiscalmente deducible la dotación practicada por el obligado tributario en 2005, y no resultará fiscalmente deducible la dotación a la provisión contabilizada por la entidad en 2006. Así, procede incrementar la base imponible en el importe de la dotación realizada por el obligado tributario y disminuirla en el importe de la desdotación realizada, importe que coincide con el saldo positivo o negativo que arroje la diferencia entre las cuentas 693 y 793, y en el caso de Odel Lux S.A será el saldo de la cuenta 693 ya que es la única cuenta que ha utilizado.

...Alega el contribuyente que una parte importante de la dotación del ejercicio 2005 se refiere al mismo producto que fue dotado en ejercicios anteriores en los que la liquidación ya es definitiva por prescripción. Sin embargo, como ya se ha mencionado, en cada uno de los ejercicios es necesario determinar la cuantía de la provisión existente a 31/12, replanteándose si existe o no diferencia entre el valor de mercado de las existencias y su precio de adquisición o coste de producción, y esta cuantía es independiente de la que se pudo practicar en ejercicios anteriores.

Pues bien, tal y como ha quedado expuesto en el Fundamento de Derecho SEGUNDO de la presente Resolución, la provisión por depreciación de existencias se dotará contablemente y, en consecuencia, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades cuando en la fecha de cierre del ejercicio se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción y que tiene carácter reversible, debiéndose atender por tanto a las circunstancias año a año, de manera que, habiendo sido éste precisamente el proceder de la Inspección, incrementando la base imponible en los ejercicios 2005 y 2006 en el importe de la dotación realizada por el obligado tributario y disminuyéndola a su vez en el ejercicio 2006 en el importe de la desdotación realizada, no podemos sino, en principio, confirmar lo actuado por la Inspección.

Y en cuanto a que debió eliminarse de la base imponible del ejercicio 2005 el importe relativo a la provisión depreciación del ejercicio 2004 (prescrito al tiempo de practicar la Inspección la liquidación que nos ocupa a tenor de lo que dicen las alegaciones actoras) que revierte en 2005, hay que señalar que tales alegaciones deben ser desestimadas por cuanto su aceptación supondría admitir un déficit de tributación evidentemente no querido por la norma: esto es, que quede fiscalmente consolidado el gasto en el ejercicio en que se dotó la provisión y no se tenga fiscalmente en cuenta el ingreso en el ejercicio en que dicha provisión revierte. El referido criterio ha sido mantenido por este Tribunal en resoluciones tales como la de 03-04-2008 (RG 329/07), resolución en la que no se admite la deducibilidad fiscal de un ajuste extracontable negativo que neutraliza fiscalmente (anula) el ingreso contable derivado de la reversión contable de una provisión fiscalmente no deducible al no quedar acreditado por el contribuyente que el gasto contable que en su día supuso la dotación fiscalmente no deducible no fue neutralizado (anulado) por un ajuste extracontable positivo.

En concreto se dice en dicha resolución:

“SEGUNDO: En relación con la primera cuestión planteada, relativa a las regularizaciones citadas, cabe señalar que en ambos casos se trata de provisiones por incentivos cuya no deducibilidad no es discutida por la interesada. En definitiva, no se discute aquí el mecanismo de provisiones cuya dotación no es deducible, de manera que en el período en que fueron dotadas debió hacerse el correspondiente ajuste positivo al resultado contable para que el gasto contable no se traslade a la base imponible. En el periodo en que se materializa la posible incidencia, como el aplicar la provisión supone dar entrada a un ingreso en el resultado contable, para que éste no se traslade tampoco a la base imponible es necesario hacer un ajuste negativo al resultado contable. Así, el efecto de la provisión habría sido neutro desde el punto de vista fiscal.

(...)

Este Tribunal estima que, en contra de lo alegado por la interesada, la aportación de tales Cuentas Anuales no puede considerarse una justificación suficiente de la existencia de tales ajustes positivos efectuados en ejercicios anteriores, por las razones que expuso la Inspección.

(...)

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL CENTRAL, EN SALA, como resolución de las reclamaciones económico-administrativas interpuestas ante este Tribunal Central por B....., S.A., contra acuerdos de liquidación, ACUERDA: DESESTIMARLAS, confirmando las liquidaciones impugnadas”.

Resolución confirmada por la Audiencia Nacional (salvedad hecha de la sanción) por sentencia de 09-02-2011 (rec. 195/2008) en cuyo Fundamento Jurídico cuarto podemos leer, a modo de conclusión:

“Por ello, se confirma el criterio de la Inspección a la hora de regularizar los dos conceptos debatidos, al existir un exceso de provisión (...), por lo que no debió contabilizarla como ingreso, pues este ingreso contable no será ingreso fiscal y se ajustaría negativamente si la entidad hubiera acreditado que, cuando dotó estas cuentas de provisión, fue gasto contable pero no gasto fiscal, al haberse ajustado positivamente en ejercicios anteriores.

Así las cosas, procede la desestimación de los motivos de fondo.”

Y también es ese el criterio que subyace en nuestra reciente resolución de 28-05-2013 (RG 2794/10) cuando se dice en la misma:

<<Adicionalmente la sociedad pone de manifiesto que “la Inspección no puede cambiar de discurso dependiendo de cuáles sean sus pretensiones. No puede aducir que las provisiones de 2004, 2005 y 2006 no son deducibles porque no respaldan ningún riesgo y que las provisiones de los ejercicios anteriores a 2003 sí fueron deducibles por lo que deben ser revertidas en 2004. O las considera todas deducibles y, por consiguiente, no pueden ser ajustadas las provisiones de 2004, 2005 y 2006; o las considera todas no deducibles y, por consiguiente, las provisiones de los ejercicios anteriores a 2003 ya estarían prescritas por haberlas ajustado positivamente en dichos ejercicios.

(...)

...la Inspección parte de una situación en que existe un saldo pendiente de aplicación contable a 1 de enero de 2004 por provisiones correspondientes a futuras bonificaciones a clientes que han sido deducidas fiscalmente deducibles (sic) en los ejercicios de su respectiva dotación, limitándose a verificarla.

(...)

La Inspección simplemente constata que las provisiones han sido deducidas, y que se corresponden obviamente con contratos suscritos antes de 31 de diciembre de 2003.

(...)

En consecuencia, este Tribunal considera debidamente acreditado, tal y como afirma la Inspección, que dichas provisiones no se han aplicado a su finalidad en el primer ejercicio objeto de la comprobación y que ya no existe el riesgo cubierto por las mismas. Por tanto, se estima ajustada a derecho su eliminación contable y la integración en la base imponible del ejercicio 2004 por ser entonces cuando se determina la concurrencia de la circunstancia expuesta y por estar asimismo acreditado en el expediente que las provisiones fueron consideradas en su momento gasto deducible>>

Deben por tanto también en este punto desestimarse las pretensiones actoras al respecto.

Quinto.

Finalmente alega el interesado que la Inspección debió realizar una regularización completa de la situación fiscal del obligado tributario que evite un enriquecimiento injusto de la Administración respecto de lo autoliquidado por el contribuyente en los ejercicios siguientes.

La recurrente pretende la anulación del Acuerdo de liquidación, además de por los motivos expuestos en los Fundamentos Jurídicos anteriores, por el hecho de que, como ya manifestó en alegaciones frente al acta, la dotación del ejercicio 2006 eliminada por la Inspección se revertió en los ejercicios siguientes con dotación de otras, de forma tal que el saldo neto propicia un enriquecimiento injusto a favor de la Inspección, aportando al respecto ante esta instancia un Informe pericial.

Pues bien, es criterio de este Tribunal el que afirma que la Administración tributaria no sólo está obligada a practicar las correspondientes liquidaciones resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación sino que debe atender a las solicitudes de rectificación de declaraciones tributarias formuladas por los contribuyentes. En el supuesto que nos ocupa el contribuyente dejó constancia ante la Inspección de su petición de que se regularizase completamente su situación tributaria en relación con las provisiones antes identificadas. Dicha petición debe ser calificada como una solicitud de rectificación de autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades y respecto de la misma la Administración tributaria tiene la obligación de realizar cuantas comprobaciones estime oportunas a fin de verificar su procedencia, en aplicación de la obligación expresa de resolver impuesta por el artículo 103 de la LGT. Ahora bien, puesto que de conformidad con el artículo 105 de la LGT quien hace valer su derecho debe probar los hechos constitutivos del mismo, será la sociedad quien deba acreditar documentalmente, en los términos previstos en el artículo 17 del Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo en materia de Revisión en Vía Administrativa, tanto la existencia de ingresos indebidos como su cuantía. Por otro lado, habida cuenta de que la regularización inspectora es notificada al contribuyente en el mes de abril de 2010, antes de que finalice el plazo legal para la presentación de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009, y de que la solicitud de rectificación de autoliquidaciones debe considerarse formulada, como se ha dicho, dentro del trámite de alegaciones al acta, la Administración tributaria debe entender que el contribuyente ha solicitado en ese momento la rectificación de sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008.

Dicho lo anterior, ha de advertirse que, naturalmente, ello en el bien entendido de que, si con posterioridad a la presente resolución, fuese estimada en vía contencioso administrativa la pretensión de la procedencia de la deducibilidad fiscal de las dotaciones a las provisiones efectuadas en los ejercicios 2005 y 2006, la anulación de tales regularizaciones llevará consigo siempre la anulación de las regularizaciones de los ejercicios 2007 y 2008 que hubieran reconocido la improcedencia de los ingresos fiscales por las reversiones correspondientes a aquellas dotaciones de los ejercicios 2005 y 2006, de manera que no se produzca un exceso de imposición para la entidad y correlativo enriquecimiento injusto de la Administración, ni una desimposición y correlativo enriquecimiento injusto para la entidad.

Por tanto se concluye la estimación parcial de las pretensiones de la reclamante en relación con la práctica de cuantas comprobaciones se estimen oportunas a fin de regularizar si resultase procedente, en los ejercicios 2007 y 2008, las contingencias detectadas en relación con las provisiones que no han sido consideradas

deducibles en el Acuerdo de liquidación ahora recurrido, si bien ello no afecta a la validez y eficacia de éste, que es ahora confirmado en lo referente a este motivo de regularización.

El criterio expuesto ha sido el mantenido por este Tribunal para supuestos asimilables al que ahora nos ocupa en resoluciones de 26-01-2010 (RG 4099/08) y 31-01-2013 (RG 4163/11).

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en la reclamación económico-administrativa nº 00/01554/2011 interpuesta por la entidad X, S.A.,

ACUERDA:

DESESTIMARLA confirmando el Acuerdo de Liquidación objeto de la misma si bien RECONOCIENDO EL DEBER DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA de entrar a valorar la procedencia de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007 y 2008 a la vista de la impugnación realizada por la sociedad recurrente y con arreglo a lo dicho al respecto en el último de los Fundamentos Jurídicos de la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.