

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ067541

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 8 de junio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 454/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por depreciación de cartera. La entidad dedujo en 2008 la provisión por depreciación de la participación en una sociedad que excedía de la diferencia de fondos propios del año, pues debería haberse dotado en 2007. Sin embargo, la entidad alega que no hubo diferimiento sino anticipación de impuesto y propone corregir las declaraciones de 2006 y 2007 aceptando la regularización de la Inspección en 2008, lo que no se admitió por el TEAC por considerar que se trataba de una pretensión nueva. El Tribunal, en cambio, entiende que no es una pretensión sino un motivo nuevo referido a idéntica pretensión. El art. 12.3 TR Ley IS tras los cambios de la Ley 16/2007 establece un régimen especial para la depreciación de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociados cuya deducción no está supeditada a la contabilización, y en la Ley 4/2008 se establece un sistema alternativo para recuperar mediante ajuste extracontable el tratamiento vigente en la normativa anterior. Por ello, la entidad puede deducir el deterioro efectivo que se haya producido en cada ejercicio aunque no figure contabilizado, por lo que se estima el recurso. **Valoración de existencias y de inmovilizado. Imputación temporal. Errores contables. Ajustes de primera aplicación PGC.** La entidad, con ocasión de la revisión que efectuó por la primera aplicación del PGC, detectó un exceso de valoración de los inventarios, por lo que actuó en la forma prevista para corregir errores contables y ajustó la base imponible de 2008. La Inspección no admitió el ajuste pues no se acredita en qué ejercicios se produjo la sobrevaloración y si se dedujo con anterioridad. La entidad alega que tuvo resultados positivos en todos los años anteriores. En un informe pericial se indica que necesariamente el exceso de valoración se incorporó a resultados en ejercicios anteriores a 2006. El tratamiento de los errores contables es el mismo previsto para el cambio de criterios [Vid. Consultas nº 1 BOICAC 34/1998 (NFC001340), y nº 3 BOICAC 86/2011, (NFC041608)]. Aplicación de la disp. trans. 26 del TR Ley IS, que debe imponerse a la norma de imputación del art. 19.3 del mismo texto legal. Por tanto, habiendo probado la entidad que el exceso de coste se incorporó a las existencias iniciales de 2006, indefectiblemente se integró en las bases imponibles de los ejercicios anteriores a 2006 y siendo aplicable la disposición transitoria 26, los ajustes por errores surten efecto fiscal siempre que no se produzca desimposición o enriquecimiento injusto de la Administración. El mismo criterio se aplica a las bajas de inmovilizado ajustadas con ocasión de la revisión contable, pues los elementos dados de baja figuraban en el balance de apertura de 2006 y ello supuso una anticipación de impuestos en ejercicios anteriores.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 12, 19.3 y disp. trans. 26.
Ley 29/1998 (LJCA), art. 56.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 237 y 239.
RD 1514/2007, (PGC) Norma de registro y valoración 22.
RD 1643/1990 (PGC) Norma de valoración 21.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom) art. 38.

PONENTE:

Don Jesús María Calderón González.

Magistrados:

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000454 / 2015

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04580/2015

Demandante: GRUP BAUCCELLS ALIMENTACIO, S.L.

Procurador: EDUARDO MOYA GÓMEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. FERNANDO ROMÁN GARCÍA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a ocho de junio de dos mil diecisiete.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 454/2015, se tramita a instancia de GRUP BAUCCELLS ALIMENTACIÓ, S.L., entidad representada por el Procurador don Eduardo Moya Gómez, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de mayo de 2015, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006 a 2008, liquidación y sanción; y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del mismo 3.032.458,73 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- La parte indicada interpuso, en fecha, 24 de julio de 2015, este recurso respecto de los actos antes aludidos, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo; y en ella realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su petición en el suplico de la misma, en el que literalmente dijo:

"SUPLICO A LA SALA:

Que tenga por presentado este escrito de demanda con sus copias, se sirva admitirlo y, previos los trámites necesarios, la estime declarando no ser conforme a Derecho la resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015 (RG 1880/12 y 7106/12) impugnada en este recurso y, en consecuencia, anule la liquidación girada a la entidad GRUP BAUCCELLS SL por el concepto Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2006, 2007 y 2008 y los respectivos expedientes sancionadores."

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

"SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito, se admita y se tenga por CONTESTADA LA DEMANDA dictándose, tras los trámites legales, sentencia en la que se desestime íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el demandante con expresa condena en costas."

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, la Sala dictó auto de fecha 9 de mayo de 2016, acordando el recibimiento a prueba, con el resultado obrante en autos.

Siguió el trámite de Conclusiones, a través del cual las partes por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones, tras lo cual quedaron los autos pendientes de señalamiento, lo que se hizo constar por medio de diligencia de ordenación de 17 de octubre de 2016 y finalmente, mediante providencia de 29 de mayo de 2017, se señaló para votación y fallo el 1 de junio de 2017, fecha en la que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En la tramitación del presente recurso contencioso-administrativo se han observado las prescripciones legales exigidas por la Ley reguladora de esta Jurisdicción, incluida la del plazo para dictar sentencia. Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ, Presidente de la Sección, quien expresa el criterio de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone por la representación de la entidad Grup Baucells Alimentació, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 7 de mayo de 2015, desestimatoria de las reclamaciones económico administrativas formuladas contra el Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007 y 2008 y su correlativo expediente sancionador.

Son antecedentes a tener en cuenta en la presente resolución y así derivan del expediente administrativo, los siguientes:

Primero.

Con fecha 28-03-2012 el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó Acuerdo de liquidación respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2008, derivado del acta de disconformidad número A02-71994204 incoada en el seno del procedimiento iniciado respecto a la entidad GRUP BAUCELLS ALIMENTACIÓ S.L., notificándose dicho Acuerdo al obligado tributario con fecha 30-03-2012 y habiéndose iniciado las actuaciones de comprobación e investigación con fecha 26-01-2011.

La entidad GRUP BAUCELLS ALIMENTACIÓ S.L., presentó declaración por los periodos impositivos objeto de comprobación con los siguientes importes:

EJERCICIO Base Imponible Líquido a ingresar
 2006 2.679.941,74 417.389,89
 2007 202.646,19 3.816,67
 2008 -39.302.492,14 -63.313,24

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

EJERCICIO Importe solicitado a devolver Importe efectivo devuelto Fecha de devolución
 2008 63.313,24 63.313,24 16-07-2010

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

Ejercicio Base Imponible Líquido a ingresar Autoliquidación Cuota del acta Intereses demora Deuda tributaria
 2006 2.994.327,0 5 488.912,55 417.389,89 71.522,66 18.894,82 90.417,48
 2007 -5.327.787, 82 -62.043,34 3.816,67 -65.860,01 -754,00 -66.614,01
 2008 -19.879.434 ,81 -63.313,24 -63.313,24 0,00 0,00 0,00

En cuanto a la actividad efectiva desarrollada por la entidad GRUP BAUCELLS ALIMENTACIÓ S.L., constituida el 05-09-1967, la misma se encontraba clasificada en el epígrafe 8.100 "SERVICIOS A EDIFICIOS Y ACTIVIDADES DE JARDINERÍA", consistiendo su objeto social en:

"La fabricación de tejas y ladrillos, realizados en hornos intermitentes o continuos, así como todo el material fabricado en terracota o similares, también los prefabricados de hormigón y estructuras metálicas."

Segundo.

Apreciada la comisión de una infracción tributaria del artículo 191 de la Ley 58/2003 , General Tributaria, de 17 de diciembre, respecto del ejercicio 2006 y la comisión de una infracción tributaria del artículo 195 respecto de los ejercicios 2006 y 2008 se acordó iniciar procedimiento sancionador, notificándose al obligado tributario Acuerdo de imposición de sanción, de fecha 09-11-2012, el 12-11-2012, imponiéndose sanción por infracción muy grave al 110% respecto del artículo 191 y por infracciones sanciones graves al 15% respecto del artículo 195.

Infracción artículo 191

Ejercicio Base sanción %Sanción Importe sanción Sanción efectiva

2006 71.522,66 110% 78.674,93 78.674,93

Infracción artículo 195 por acreditación indebida de deducciones en cuota:

Ejercicio Base sanción %Sanción Importe sanción Sanción efectiva

2006 110.144,89 15% 16.521,73 16.521,73

Infracción artículo 195 por acreditación indebida de bases imponibles negativas:

Ejercicio Base sanción %Sanción Importe sanción Sanción efectiva

2008 19.423.057,33 15% 2.913.458,60 2.913.458,60

Tercero.

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

En la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 dotó el obligado tributario una provisión. por importe de 4.370.546,27€ por la depreciación de su participación en el capital social de la entidad CELKA INMOBILIARIA SL de la que poseía el 99,9988% y que tenía contabilizada por 12.421.578,71€, ascendiendo el gasto fiscal deducido por la depreciación de tales títulos a 4.298.646,38€.

Los fondos propios de CELKA INMOBILIARIA SL a 01-01-2008 ascendían a 12.316.955,84E, situándose en 8.055.308,80€ a 31-12-2008.

A juicio de la Inspección la referida dotación a la provisión por depreciación de participaciones tiene un límite máximo de deducibilidad de acuerdo con lo establecido en el artículo 12.3 del TRLIS que viene dado por la diferencia entre los fondos propios de la sociedad participada al inicio y al final del ejercicio, debiéndose incrementar la base imponible del ejercicio 2008 en 36.999,34€, diferencia entre el gasto fiscal considerado por la entidad y el máximo deducible.

Asimismo realizó el contribuyente un ajuste negativo al resultado contable en el ejercicio 2008 en concepto de "Errores contables" por importe de 20.461.726,59€, ajuste que comprendía, entre otras, dos partidas de 5.809.854,65€ y de 12.949.227,00€ relativas a una corrección de valor de las existencias que traía su causa en una sobrevaloración de las mismas realizada por la entidad desde ejercicios anteriores. Con motivo de la implantación del nuevo Plan General de Contabilidad la entidad decidió regularizar contablemente esa situación en el ejercicio 2008.

A juicio de la Inspección sólo podrá admitirse la parte en que tal sobrevaloración sea imputable a los ejercicios 2006, 2007 y 2008 al no haber acreditado la entidad que las hipotéticas sobrevaloraciones practicadas en ejercicios anteriores se hubieran integrado efectivamente en sus respectivas bases imponibles.

En el anterior ajuste negativo realizado en concepto de "Errores contables" se incluyeron otras tres partidas de: 401.746,40€, 492.310,71€ y 136.652,16€.

La primera de ellas correspondía a inversiones en su momento activadas realizadas en activos enajenados con anterioridad a dicho ejercicio y que, sin embargo, no se habían dado aún de baja; la segunda correspondía a inversiones activadas con motivo de reformas realizadas en granjas previamente arrendadas por la entidad, correspondiendo la tercera a la baja de unas partidas que no fue posible identificar.

A juicio de la Inspección, respecto de las partidas primera y segunda procederá admitir las bajas de inmovilizado que correspondan a los ejercicios objeto de comprobación pero no las que correspondan a los ejercicios 2005 y anteriores al no haber acreditado la entidad que las mismas no se hubieran computado correctamente en su momento, debiéndose rechazar íntegramente la tercera ante la falta total de identificación y acreditación de las partidas que la integraban de las que la entidad no pudo aportar detalle.

Cuarto.

Notificado el Acuerdo de liquidación al obligado tributario con fecha 3003-2012 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 00/01880/2012 en fecha 18-04- 2012.

Quinto.

Notificado el Acuerdo de imposición de sanción al obligado tributario con fecha 12-11-2012 fue promovida contra el mismo ante este Tribunal económico administrativo Central la reclamación económico-administrativa nº 00/07106/2012 en fecha 20-11-2012.

Sexto.

Han sido incorporados al expediente los antecedentes remitidos por el órgano de gestión cuya puesta de manifiesto se notificó al reclamante con fecha 18-06-2013, quien presentó ante el Tribunal Central escrito de alegaciones con fecha 21-06-2013, solicitando la anulación de los citados Acuerdos planteando las cuestiones siguientes:

Primera.- Deducibilidad de la provisión por depreciación de las participaciones en el capital social de la entidad CELKA INMOBILIARIA SL.

Segunda.- Deducibilidad del exceso de valor dado a las existencias en ejercicios anteriores a 2006.

Tercera.- Deducibilidad de aquellas partidas de inmovilizado relativas a elementos cuya baja real (por enajenación o finalización del contrato de arrendamiento) se produjo en ejercicios anteriores a 2006.

Cuarta.- Nulidad del Acuerdo sancionador al no estar suficientemente motivado, no existiendo culpabilidad alguna en la conducta del obligado tributario.

Séptimo.

En fecha 7 de mayo de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante TEAC) desestimó las reclamaciones económico administrativas, desestimación contra la que se interpone el presente recurso.

Segundo.

La recurrente aduce los siguientes motivos de impugnación:

- Respecto del ajuste en el ejercicio 2008 derivado del exceso de provisión por depreciación de la sociedad participada Celka Inmobiliaria, S.L..

- Sobre los ajustes por diferencias en la valoración de existencias.

- Respecto del ajuste negativo por baja de inmovilizados.

- Improcedencia de la sanción. Falta de presupuesto objetivo. Subsidiariamente, ausencia de culpabilidad y motivación y, en cualquier caso, transparencia en la actuación de la recurrente e interpretación razonable de las normas complejas(NV 22 PGC DTRLIS 26).

Tercero.

En el primer motivo del recurso se plantea el ajuste de 2008, derivado del exceso de provisión de la referida sociedad participada.

El TEAC aborda esta cuestión en su Fundamento de Derecho Segundo, de la siguiente manera:

" SEGUNDO.-< /u> Se refiere la primera alegación planteada por el interesado a la deducibilidad de la provisión por depreciación de las participaciones en el capital social de la entidad CELKA INMOBILIARIA SL, cuestión ésta que ha sido planteada por primera vez por el reclamante ante este TEAC, manifestando al respecto lo siguiente:

"...d e los datos de la participada que figuran en las memorias de los ejercicios 2005, 2006 y 2007, se deduce que CELKA tuvo unos resultados negativos de 12.119,41 (2005), 2.639,35 (2006) y 67.773,55 (2007).

Por lo tanto, sólo con el resultado negativo obtenido por CELKA en 2007 queda absorbido el exceso de provisión fiscalmente deducida en 2008. Y tal deducción es posible a tenor de lo dispuesto en el art. 19.3 LIS , sin que a ello se oponga el nuevo régimen de deducción del deterioro de participadas del art. 12.3 LIS .

...De acuerdo con la redacción del artículo 12.3 del TRLIS vigente en 2007, mi representada pudo dotar una provisión por depreciación de la participación en CELKA por el importe de los resultados negativos de dicha participada en ese ejercicio y de haber dotado la referida provisión, ésta habría sido deducible en 2007. Ahora bien, cómo no lo hizo así, es preciso analizar si podía deducir en 2008 la provisión no dotada en 2007. Y la respuesta ha de ser necesariamente afirmativa a tenor de lo establecido en el art. 19.3 LIS, cuyo tenor literal es el siguiente: (...)

En el caso de GRUP BAUCCELLS no se ha producido una menor tributación o un diferimiento del impuesto por el hecho de haber diferido la dotación de la provisión al ejercicio 2008, sino todo lo contrario, lo que ha habido es un adelanto de impuesto, ya que en el ejercicio 2007 se declaró una base imponible de 202.646,19€ y una cuota tributaria de 65.860,01€. Por lo tanto, aunque en 2007 se hubiese dotado contablemente y deducido fiscalmente el exceso de provisión en 2008 por importe de 36.999,34€, la base imponible y la cuota resultante en 2007 seguirían siendo positivas, razón por la que entendemos que debería ser anulado el incremento de base por este concepto.

Es cierto que tras el ajuste realizado por la Inspección en el IS de 2007 resulta una base imponible negativa de -5.327.787,82€, si bien, la dotación y deducción en 2007 de la provisión de la participación en CELKA, tampoco habría supuesto una menor tributación, porque tanto con provisión como sin ella, la tributación en 2007 (también la de 2008), según la regularización inspectora, debe ser 0.

En cualquier caso no ha existido menor tributación ni diferimiento, sino anticipación de impuesto; en efecto, mi representada declaró una base positiva en 2007 que dio lugar al ingreso de una cuota tributaria de 65.860,01€, es decir que anticipó el impuesto correspondiente al exceso de provisión que dotó en 2008, ascendiendo la cuota tributaria anticipada a 11.099,80 (30% de 36.999,34).

En definitiva, mi representada entendió aplicable el art. 19.3 LIS porque el diferimiento al ejercicio 2008 de la provisión que pudo dotarse en 2007 generaba un anticipo de impuesto por una cuantía de 11.099,80C."

Señalando al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado:

"...la entidad no formula objeción alguna al presente ajuste en su escrito de alegaciones.

...El actuario no cuestiona que el cálculo del deterioro contable de la participación sea correcto, pero, aplicando ese "corsé fiscal" que establece tal art. 12.3, considera que parte de ese deterioro contable no es fiscalmente deducible como gasto.

...Con lo que, como según tales cálculos la cuantía máxima fiscalmente deducible sería de 4.261.647,04 €, y la entidad se dedujo 4.298.646,38 C, el actuario propone incrementar la base imponible del ejercicio 2008 en la diferencia entre esos dos importes 36.999,34 (4.298.646,38- 4.261.647,04)€.

Sin embargo, en ese cálculo el actuario no ha tenido en cuenta que la entidad no poseía el 100% de las participaciones de CELKA, sino sólo el 99,9988%. Y si se tiene en cuenta que ese pequeño porcentaje pertenecía a otros socios, el importe que como máximo podría haber deducido la entidad sería ligeramente inferior. Sin embargo, dada la escasa relevancia de la diferencia (menos de 52 €), que la misma perjudica a la Administración, y que la demora que supondría corregir ese error sería perjudicial para la entidad no sólo porque ese importe sería adicionalmente no deducible, sino también por el incremento de los intereses de demora a que daría lugar el retraso en la resolución del expediente, no se corregirá ese error del actuario.

Procede, por tanto, confirmar sin más el ajuste propuesto de incrementar en 36.999,34 la base imponible declarada del periodo 2008."

Así las cosas, ya adelantamos que no podremos atender la pretensión ahora formulada ante este Tribunal por cuanto que para ello es necesaria la realización de una serie de actuaciones de comprobación que no son competencia de los órganos de revisión, más aún teniendo en cuenta que la información aportada al efecto por el interesado como anexo 4 de su escrito de alegaciones consiste en una serie de documentos elaborados por el propio contribuyente a partir de estados financieros provisionales pendientes de aprobar así como de cuentas anuales no auditadas.

Debe puntualizarse que no estamos ante nuevos motivos o fundamentos jurídicos no invocados ante la Inspección sino ante una pretensión nueva no formulada ante la Inspección, distinción que no resulta baladí ya que impide que podamos atender esta pretensión dado el carácter revisor que tiene este órgano económico administrativo, lo que impide que el reclamante pueda introducir en esta fase-nuevas cuestiones o pretensiones no hechas valer en vía de comprobación, tal y como establece el Tribunal Supremo en sus sentencias de 12-07-2012, dictada en el recurso de casación 1356/2009, y de 04-07-2012 dictada en el recurso de casación 2772/2009. Dispone así el Tribunal Supremo:

"SEXT O.- Finalmente debemos tratar de modo conjunto los motivos séptimo y octavo, en la medida en que la desestimación del primero de ellos, conllevaría la del segundo:

Como ha sido expuesto, en el motivo séptimo se denuncia la infracción por inaplicación del art. 56.1 de la LJCA , por cuanto la Sentencia, al entender de la recurrente, debió resolver sobre la pretensión subsidiariamente formulada.

Sin embargo, esta Sala ha de confirmar el criterio sostenido por el Tribunal "a quo" con desestimación de dicho motivo, por las razones que seguidamente se exponen.

Una reiterada jurisprudencia de esta Sala recuerda que el carácter revisor de esta Jurisdicción impide que puedan plantearse ante ella cuestiones nuevas, es decir, pretensiones que no hayan sido previamente planteadas en vía administrativa.

Ciertament e, la Ley de esta Jurisdicción supuso una superación de viejas concepciones según las cuales no se podía atacar un acto administrativo sino en virtud de argumentos que ya hubieran sido articulados en vía administrativa, pero sin que ello suponga la posibilidad de plantear cuestiones no suscitadas en vía administrativa. Sí podrán alegarse, en cambio, en favor de la misma pretensión ejercitada ante la Administración, cuantos motivos procedan, se hubieran o no invocado antes, correspondiendo la distinción entre cuestiones nuevas y nuevos motivos de impugnación a la diferenciación entre los hechos que identifican las respectivas. pretensiones .y los fundamentos jurídicos que las justifican, de tal modo que mientras aquellos no pueden ser alterados en vía jurisdiccional, sí pueden adicionarse o cambiarse los argumentos jurídicos que apoyan la pretensión ejercitada.

La necesaria congruencia entre el acto administrativo impugnado y la pretensión deducida en el proceso administrativo, exigida por el carácter revisor de la actuación administrativa que le confiere el art. 106.1 de la CE , impone que no se varíe esa pretensión introduciendo cuestiones nuevas sobre las que no se ha pronunciado la Administración. La desviación procesal se produce cuando la petición de la parte demandante en vía administrativa no coincida con la postulada ante el órgano jurisdiccional, con lo que los motivos que apoyaron la pretensión ejercitada ante la Administración y ante la Sala de instancia no fueron los mismos [en este sentido, Sentencias de 17 de noviembre de 2011 (rec. cas. núms. 158/2008 y 137/2008), FD Tercero , y de 24 de noviembre de 2011 (rec. cas. núm. 1231 / 2008), FD Tercero].

Pues bien, en el presente caso, se evidencia del expediente administrativo obrante en autos que la recurrente no formuló en vía administrativa pretensión alguna de regularización de las sociedades vinculadas a ella, supuestas proveedoras de los platos preparados o semipreparados, reduciéndose la pretensión formulada ante la Administración a la declaración de nulidad de la liquidación que fue impugnada. Por tanto , ha de concluirse que la Administración Tributaria no tuvo ocasión de pronunciarse sobre la pretensión subsidiaria aducida en la instancia, por lo que, en atención a la doctrina expuesta, resultó procedente la solución adoptada por la Sentencia que rechazó la pretensión por constituir una cuestión nueva, por ende, formulada en desviación procesal, lo que conduce a la desestimación del motivo séptimo.

En relación con lo anterior, se ha de significar que, como se ha expuesto, la pretensión subsidiaria constituye una petición nueva no sometida a la resolución de la Administración, la misma también se formuló sobre fundamentos jurídicos y argumentaciones nuevas. Mientras la pretensión anulatoria, en definitiva, de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, se fundamentó sustancialmente en la alegada realidad de las operaciones y la suficiente acreditación de las mismas, en el caso de la pretensión subsidiaria se parte de la irrealidad de la operación y se fundamenta la pretensión en la prohibición de enriquecimiento injusto de la Hacienda pública.

En definitiva, la pretensión subsidiariamente formulada en la instancia resulta una cuestión nueva, 'una petición no formulada ante la Administración Pública sobre la que ésta no ha tenido ocasión de pronunciarse, y sustentada en argumentos también formulados " ex novo " en vía jurisdiccional, razones por las que ha de reputarse como formulada en desviación procesal tal como acertadamente resolvió la Sentencia impugnada."

Si bien estas sentencias del Tribunal Supremo se pronuncian sobre cuestiones que fueron formuladas por primera vez en vía judicial, las conclusiones alcanzadas, mutatis mutandis, entendemos son de plena aplicación a la vía económico administrativa, porque el carácter revisor al que se refieren las sentencias se predica igualmente de los Tribunales Económico Administrativos. En idéntico sentido se pronuncia la Audiencia Nacional en la sentencia de 27-10-2011 dictada en el recurso 431-2008:

"SÉPT IMO.- Acerca de la deducción y ordenación de las inversiones que se pretende, no es la sentencia el lugar adecuado para regularlas por vez primera. Como atinadamente señaló el TEAC, la satisfacción de esa pretensión sobrevenida dirigida a reordenar la situación jurídica y fiscal derivada de la regularización está condicionada, lógicamente, a que dicha ordenación, esto es, la asignación de las cantidades con que fue indebidamente dotada la RIC a otros beneficios, como la deducción por inversiones, hubiera sido solicitada a la

Inspección, que es quien ejecuta la potestad comprobadora, siendo improcedente solicitarlo por vez primera ante los órganos económico administrativos, cuya función es revisora, no de gestión.

Pese al esfuerzo dialéctico de la recurrente, basado en el criterio de una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias que no constituye, para esta Sala, jurisprudencia en el sentido de fuente vinculante en la aplicación del Derecho (art. 1.6 del Código Civil), lo cierto es que el TEAC no deniega esa ordenación. por el hecho de haber sido solicitada de forma verbal, sino porque esta afirmación, muy escasamente convincente, de que si se pidió en la fase inspectora, denota la falta de prueba de que la reordenación se solicitara efectivamente ante la Inspección pues, de haberlo hecho, sin duda el comprobado habría mostrado interés, adecuadamente asesorado ante la Inspección, por dejar constancia escrita de la solicitud de deducción por inversiones derivada de la improcedencia de la dotación a la RIC, algo que no ha hecho, por lo que debe afrontar las consecuencias de la falta de acreditación de esa iniciativa.

No se trata, por tanto, de que la forma verbal sea inadecuada porque los reglamentos exijan la petición escrita como forma ad solemnitatem , sino que el hecho de que se pidiera verbalmente ante la Administración es una afirmación de la actora no sustentada en la menor prueba o indicio y, además, por lo que hemos señalado anteriormente, difícil de creer, máxime cuando el contribuyente tenía derecho (a tal efecto, las letras k) i) y m) del art. 3 del Estatuto del Contribuyente , aplicable al caso) a que el actuario reflejase en diligencia o acta levantada al efecto la petición cursada por el interesado a propósito de la reordenación de las dotaciones y su aplicación a otros beneficios subsidiarios, del que o bien no hizo uso, o bien realmente no se interesó ese aspecto de la regularización, cerrando el paso a un examen ulterior sobre su procedencia, que carece del soporte preciso de un acto administrativo, en el seno de un procedimiento de gestión o inspección, en que tal petición se denegara."

Habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal en resolución de 0904-2015 (RG 2692/12) por citar una de las más recientes, debiéndose desestimar la mencionada alegación en vía económico-administrativa, pues no se trata de un razonamiento que sirva de apoyo a una pretensión alegada anteriormente por el interesado sobre un tema contradictorio, a lo cual está abierto el presente 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, como ya se ha expuesto, debió ser planteada en el correspondiente procedimiento inspector, otorgando de este modo la posibilidad al propio órgano liquidador de pronunciarse sobre el asunto.

Finalmente conviene traer también aquí a colación el criterio expuesto en la STS de 17-10-2014 (rec. nº. 1596/12) según la cual:

"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 'periodo 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 una 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.""

El recurrente aduce que no se trata de una cuestión nueva, que el cálculo realizado por la entidad era correcto, y que lo único que cuestiona la Inspección es la aplicación del artículo 12.3 LIS (el corse fiscal que establece el artículo 12.3)

Expone que el ajuste por exceso de dotación de 36.999,34 euros, que realizó la Inspección era improcedente pues existían deterioros producidos en ejercicios anteriores que no habían sido contabilizados ni deducidos y que resultaban deducibles en 2008, en base al artículo 19.3 TRLIS, por lo que no se añadía ninguna pretensión nueva que no fuera la propia disconformidad con el referido ajuste positivo, siendo discutido a lo largo del procedimiento inspector, cuando, además, el acta incoada es de disconformidad.

Pero ahora en la demanda, cambia de criterio y señala que la deducción debe ser aplicada a los ejercicios 2006 y 2007 y no al 2008, todo ello por los importes resultantes de comparar los fondos propios al inicio y al final de cada uno de esos ejercicios, sin que dicha deducción quedara condicionada a su registro contable en aquellos ejercicios.

Hace referencia a los distintos cambios normativos en la redacción del artículo 12.3 del TRLIS y al criterio de la AEAT y DGT, referido a la diferente tributación entre las sociedades no integrantes del Grupo y para el resto de las entidades participadas, en las que el deterioro no viene condicionado a su contabilización y, por lo tanto, resulta deducible imperativamente en el ejercicio en que se produce.

Por lo tanto, dado que el Grupo Baucells, contabilizó el deterioro de la participación del 99,9988 % de la participada a los ejercicios 2006 y 2007, en la cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio 2008, debería la Inspección haber realizado un ajuste negativo en 2006 y 2007 por los importes correspondientes al deterioro habido en tales ejercicios, pese a que la recurrente contabilizó esos deterioros en el ejercicio 2008, lo que haría que el ajuste negativo, en 2006 fuera de -34.347,46 euros y en 2007 de -67.773,74, siendo correcto el ajuste en 2008, de 36.999,34 euros realizado por la Inspección.

La contestación a la demanda no se pronuncia sobre esta cuestión, salvo para decir que estamos ante una "pretensión nueva", y esa alegación no es de recibo a la vista de que nos encontramos ante un nuevo motivo referido siempre a idéntica pretensión, la impugnación de la liquidación, que el TEAC debería de haber enjuiciado conforme a los artículos 237.1 y 239.2, de la LGT y de la Jurisprudencia que en este caso ha sido rotunda.

Los párrafos cuarto y siguientes del artículo 12.3 del TRLIS han sido introducidos por la Ley 16/2007 con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, y tratan de la deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Suponen una auténtica novedad al desligar el gasto fiscal por deterioro de participaciones del principio de inscripción contable. La redacción del precepto es la que sigue:

"3. La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

... En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia (es decir la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio) sería fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalía tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. A efectos de aplicar esta deducción, el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades de grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del periodo impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al de inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada periodo impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del periodo y las pendientes de integrar."

Es decir, que el nuevo artículo 12.3 del TRLIS contiene un régimen específico para las entidades no cotizadas que no sean del grupo, y otro régimen, especial obligatorio y, por tanto, incompatible con el anterior, para las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, sean éstas cotizadas o no. Sí lo pone de manifiesto la Dirección General de Tributos (DGT) en su consulta V0623/2009 de 30 de marzo de 2009, aunque referida a la Ley 4/2008, de 23 de diciembre:

"En el supuesto de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, el artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada al mismo por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, ha creado un sistema alternativo al general para recuperar, a través de un ajuste extracontable a la base imponible, el tratamiento contable y fiscal vigente en la normativa anterior, si bien teniendo en cuenta que los fondos propios de la entidad participada se corregirán por los gastos no deducibles del ejercicio.

...

En primer lugar, cabe señalar que la redacción dada al artículo 12.3 del TRLIS por la Ley 4/2008 en sus párrafos cuarto a séptimo, no establece un régimen alternativo, sino especial para determinar la corrección fiscal del valor de las participaciones tenidas en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, de manera que se regula un tratamiento fiscal específico para este tipo de participaciones al margen de su tratamiento contable, todo ello por aplicación del "principio de especialidad", es decir, por el principio general del derecho de prevalencia de la norma especial sobre la general."

En suma, con arreglo a lo expuesto anteriormente, es perfectamente razonable interpretar que el artículo 12.3 del TRLIS establece dos regímenes alternativos en el caso de las participaciones en entidades del grupo que podrán ser optativos.

El primero de ellos resultaría de aplicación cuando existe registro contable de la pérdida por deterioro, y sería aplicable a las participaciones en todas las entidades no cotizadas y a las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, si bien en el caso de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, podría optarse por este régimen general o por el especial que se describe a continuación. El régimen general sería el regulado en los tres primeros párrafos del artículo 12.3 del TRLIS.

El segundo de ellos podría ser aplicado, a opción del sujeto pasivo, en relación con las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en ausencia de registro contable o, más concretamente, con independencia de que exista un registro contable, se impondrían una serie de requisitos, restricciones o condicionantes adicionales para acceder a una partida fiscalmente deducible.

En efecto la propia DGT en su consulta de 30 de marzo de 2009 señala, que el sistema alternativo ideado por el legislador y recogido a partir del párrafo cuarto del artículo 12.3 del TRLIS, persigue recuperar, mediante un ajuste extracontable, el tratamiento contable y fiscal vigente en la normativa anterior. Así, resultaría razonable que se establezcan una serie de obligaciones adicionales o excepcionales (tales como tener en cuenta los gastos no deducibles de las participadas para determinar sus fondos propios, o las obligaciones de información en la memoria), en la medida en que la posibilidad de tomar un gasto fiscal sin que se corresponda con un gasto contable es un tratamiento ventajoso que justificaría la exigencia de unos requisitos más estrictos u onerosos.

Pero de esos requisitos, no hay alegación alguna en el recurso por la representación del Estado.

Luego, procede en estos términos, estimar el motivo.

Por todo ello, a la actora le es aplicable el régimen de deducibilidad del deterioro de valores regulado en el artículo 12.3, del TRLIS, apartado 4 y siguientes, lo que supone que el gasto deducible fiscalmente sería el deterioro efectivo que se haya producido en cada ejercicio, aunque no figure contabilizado, esto es, la diferencia entre los fondos propios de la participada entre el inicio y el final de cada periodo impositivo.

En consecuencia procedería realizar un ajuste negativo en 2006 de -34.347,44 euros, de -67.773,74 euros en 2007, siendo correcto el positivo realizado por la Administración en 2008, todo ello con base al principio de regularización íntegra reconocido reiteradamente por la Jurisprudencia.

Cuarto.

El segundo hace referencia a los ajustes por diligencias en la valoración de existencias.

El TEAC lo desestima, con arreglo a la siguientes consideraciones en su Fundamento de Derecho Tercero:

"TERCERO.-< /u> Se refiere la segunda cuestión planteada por el interesado a la deducibilidad del exceso de valor dado a las existencias en ejercicios anteriores a 2006, manifestando al respecto lo siguiente:

"Así pues, según el Acuerdo de liquidación, estamos ante un problema de prueba, de forma que si se probara que el importe de 14.991.391,85€ en que se concluye que estaban sobrevaloradas las existencias a 1 de enero de 2006, se había incorporado a bases impositivas de ejercicios anteriores, entonces, admite el Inspector Jefe, "si que podría haber sido fiscalmente deducido en el ejercicio 2008".

En nuestras alegaciones ante el Inspector Jefe, que fueron desestimadas, ya sosteníamos que el exceso de valoración de las existencias cifrado en 14.991.391,85€ se había integrado en la base imponible de GRUP BAUCELLS en ejercicios anteriores y nos parecía tan evidente que así era que quizás no insistimos lo suficiente.

...Así pues, puede concluirse que en el saldo de 32.253.192€ que como existencias finales de 2005 se abonó a la cuenta de pérdidas y ganancias a través de las cuentas de variación de existencias, figuraba el exceso de valor atribuido a dichas existencias finales. Por lo tanto, puede concluirse que el exceso de coste de 14.991.391,85€, se integró como partida positiva en el resultado contable de 2005.

Es cierto que el hecho de que se abonara la cifra de 14.991.391,85€, en la cuenta de resultados de 2005 no prueba que la totalidad de dicho importe se haya integrado en la base imponible del ejercicio 2005, pues parte de dicho exceso de coste podría figurar ya incorporado en las existencias iniciales a 1/01/2005. Así pues, habría que remontarse varios años atrás para verificar cuando se empezó a producir el error en la valoración de los inventarios. La prueba directa y concreta que nos pedía la inspección para aceptar como deducible el ajuste valorativo de 14.991.391,85€, exigiría verificar los inventarios físicos realizados en los ejercicios 2005 y anteriores, prueba casi imposible de realizar en estos momentos debido a la falta de la información necesaria consecuencia del tiempo transcurrido; ahora bien, si podemos sustituir esa prueba directa por un argumento lógico-científico que debería servir para demostrar el exceso de tributación que intenta consolidar la Inspección respecto de mi representada.

GRUP BAUCELLS ALIMENTACION SA ha venido declarando bases impositivas positivas en todos los años que esta parte recuerda y de los que conserva documentación, con la única excepción del ejercicio 2008 en que declaró una importante base imponible negativa por razón de los ajustes extracontables que han sido comprobados por la Inspección.

Se aporta como Documento Anexo nº 5 copia de las declaraciones de Impuesto de Sociedades presentadas por GRUP BAUCELLS ALIMENTACION SA desde el ejercicio 2003 a 2008.

...En todos estos ejercicios la base imponible declarada ha sido positiva y de la declaración del ejercicio 2003 (página 10) se deduce que no existían bases impositivas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación. A decir verdad, del propio balance de situación que figura en el modelo 200 del ejercicio 2003 se deduce que GRUP BAUCELLS siempre ha tenido resultados positivos, puesto que no figura ninguna partida de resultados negativos de ejercicios anteriores.

A la vista de los datos anteriores y cualesquiera que hayan sido las bases impositivas declaradas en ejercicios anteriores a 2003, resulta obvio que el exceso de valor de 14.991.391,85€, dado a las existencias en alguno de los ejercicios anteriores a 2006 ha tenido que suponer un abono en la cuenta de resultados del ejercicio o ejercicios en que tal sobrevaloración se haya producido, por lo que la integración en la base imponible necesariamente ha tenido lugar. No consta en el Impuesto de Sociedades de ninguno de los años considerados (2003 en adelante), ni es lógico que constara, ajuste negativo alguno que pudiera referirse a la corrección del exceso de valor de las existencias.

Es cierto que no ha quedado probado en el expediente en qué concretos ejercicios se produjo la sobrevaloración de 14.991.391,85€, que incorporaban las existencias finales a 31/12/2005; no obstante, lo que parece incuestionable es que dicha sobrevaloración tuvo que producirse en algún momento, en un solo ejercicio o en varios y el propio juego de las cuentas de variación de existencias ha tenido que determinar la integración de tales incrementos en el resultado de los ejercicios afectados y, consecuentemente en la base imponible del IS.

De lo expuesto creemos que se llega a la convicción de que la sobrevaloración de 14.991.391,85€ que figuraba incorporada a las existencias finales de 2005 debe ser tenida como coste en el inicio del ejercicio 2006 porque tal cifra necesariamente se integró en las bases impositivas del propio ejercicio 2005 y anteriores.

...Con ocasión de la aplicación del Nuevo PGC de 2008 mi representada revisó los criterios de valoración de las existencias y constató que estaban sobrevaloradas y actuó en la forma prevista para corregir errores o cambios de criterios de valoración.

...Mi representada otorgó eficacia fiscal al exceso de valoración de las existencias a 1/01/2006 ante la evidencia de que dicho exceso se había integrado en la base imponible de los ejercicios inmediatamente anteriores, bases impositivas siempre positivas y resultado de cuota a ingresar en todos los ejercicios anteriores de los que la

empresa conserva documentación. Por lo tanto, habiendo integrado en base la cifra de 14.991.391,85 € en 2005 y ejercicios anteriores, lo procedente era incorporar dicha cantidad al ajuste que se realizó en 2008 en la casilla 356 "Errores contables" art. 19.3 LIS".

...Ello no obstante, finalmente no se admite que la referida sobrevaloración tenga eficacia fiscal en el ejercicio 2008 por entender que no se ha probado que tal diferencia no se ha deducido con anterioridad. Sin embargo, de las declaraciones del IS que se han adjuntado en Documento N° 5 se deduce que las bases imponibles declaradas desde 2003 siempre han sido positivas, incluso del balance del propio ejercicio 2003 se deduce que no existían resultados negativos de ejercicios anteriores, por lo que resulta probado que la revalorización de los inventarios finales ha determinado un ingreso contable y fiscal en ejercicios anteriores a 2006 que ha dado lugar a una base imponible positiva que de otro modo no se habría producido. Por lo tanto, para evitar consolidar una sobreimposición injusta e inaceptable debería anularse la liquidación, al menos, en lo referente a este punto."

Señalando al respecto la Inspección en el acuerdo de liquidación:

"Pues bien, en este caso, para que ese importe de 14.991.391,85 € pudiera considerarse ahora deducible (tener trascendencia fiscal) lo que previa e inexcusablemente tendría que estar probado de entrada es que tal importe había accedido a las bases imponibles de la entidad de ejercicios precedentes. Si así fuera -y ya lo veremos- sí que podría haber sido fiscalmente deducido en el ejercicio 2008, siempre que se hubieran cumplido las demás condiciones o requisitos que también se dirán. Pero, si no, no debe admitirse su deducción; porque, de admitirse, tendríamos servida una desimposición como la copa de un pino.

Y en el expediente, y con ello ya adelantamos lo que vamos a resolver, no está acreditado que ese importe de 14.991.391,85 haya accedido a las bases imponibles de "BAUCCELLS de los ejercicios previos a los que nos ocupan. Aspecto puramente fáctico de una trascendencia decisiva.

La entidad no lo -probó ante el actuario y tampoco después, pues en la fase de alegaciones tras las actas ni ha practicado ni propuesto ni solicitado prueba alguna.

...Dicho esto, eso que para la entidad es tan evidente <es evidente que la compañía incrementó su resultado contable y fiscal, quedando sujetos al Impuesto sobre Sociedades tales cargos de existencias en los ejercicios en que dicho criterio fue utilizado>, no se lo parece así a éste Órgano de resolución. Pues en el expediente:

-- No está acreditado cuándo comenzó esa práctica de realizar "cargos adicionales" en el valor de las existencias.

-- No está acreditado cuándo -en qué ejercicios concretos- se realizaron esas "revalorizaciones contables" como las denomina la entidad en la pág. 8a de su escrito de alegaciones.

- No está acreditada la diferencia exacta que, para cada uno de los ejercicios anteriores al año 2006, pudiera derivarse de la incorrecta valoración de las existencias iniciales y finales de los mismos.

-- No está acreditado que tales "revalorizaciones contables" se hubieran incluido efectivamente en las bases imponibles el ejercicio o ejercicios en que se produjeron, ni que se hubiese tributado por ellas.

En suma, que de eso, que hemos calificado de decisivo y fundamental, no hay nada acreditado. Absolutamente nada.

...Desde luego, no estamos ante "cambio de criterio contable" alguno, ya que, el PGC aplicable a partir del ejercicio 2008 respecto de lo que de dicha materia decía el anterior Plan contable (R.D. 1643/1990), la única modificación que ha introducido ha sido la de excluir la posible aplicación del método LIFO; pero tanto un plan como otro establecen .como criterio básico de valoración de las existencias el del coste de la mismas (ya sea su precio de adquisición o su coste de producción), pero sin que ninguno de los dos planes admita incorporar como mayor valor de las existencias "cargos adicionales", que nada tengan que ver con tal coste. Por tanto, "cambio de criterio contable" dé ninguna de las maneras.

...La decisión consciente -por el motivo que sea- de contabilizar las existencias por un valor superior a su coste real, incumpliendo la normativa contable al respecto, no puede tildarse de error. Entendemos cabalmente que lo hecho por la entidad no tiene acogida en esa previsión normativa, que, a nuestro juicio, está pensando y hecha para otras situaciones.

...Y, en los términos antes expuestos, la entidad no ha probado que ese importe de 14.991.391,85 € lo hubiera integrado en las bases imponibles de los ejercicios precedentes a los alcanzados por estas actuaciones; con lo que aunque aquel ajuste extracontable practicado por la entidad se calificara de "subsanción de un error relativo a ejercicios anteriores", al mismo no debería dársele, en los términos expuestos, trascendencia fiscal alguna.

Pues bien no puede negarse que lo que hizo la entidad en el ejercicio 2008 podría tener encaje en el supuesto de hecho que contempla el art. 19.3 transcrito: registró en una cuenta de reservas unas cantidades que

no correspondían a ingresos o gastos del propio ejercicio 2008 sino, según afirma, a ejercicios anteriores; a gastos devengados en ejercicios anteriores que deberían haber sido deducidos en tales ejercicios.

Pero, el art. 19.3 del T.R. de la Ley del Impuesto sólo permite la deducción en un ejercicio posterior de unos gastos como éstos, siempre que de esa contabilización tardía no se derive una menor tributación (el inciso que hemos resaltado en negrita); para lo cual lo primero que debería haber probado la entidad es que ese importe no había sido deducido nunca con anterioridad.

Cosa que, como repetidamente hemos expuesto, no ha hecho.

Pero, además, y como circunstancia añadida, debería constar que los ejercicios en que se devengaron tales gastos no estuvieran prescritos en aquel momento;

...Por todas las razones expuestas, y sobre todo porque la entidad no ha probado con arreglo a Derecho que ello le ocasione doble imposición alguna, no aceptamos que ese importe de 14.991.391,85 € pueda tener trascendencia fiscal -o admitir que la tenga- en los ejercicios comprobados."

Así las cosas, a efectos de resolver la presente controversia es preciso en primer lugar señalar que, en lo que respecta a la carga de la prueba, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, si el obligado tributado pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en lo que respecta a la deducibilidad de un gasto 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 16-11-1977 ; STS 30-09-1988 ; STS 27-02-1989; STS 25-01-1995 ; STS 01-10-1997) 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.

En el caso que nos ocupa nos encontramos con que el obligado tributario procedió a deducir en su declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2008 un importe de 14.991.391,85€ correspondiente a una pretendida sobrevaloración de sus existencias procedente de ejercicios anteriores, siendo preciso realizar al respecto las matizaciones siguientes:

1. No ha acreditado la entidad cuándo se empezó a producir el pretendido error en la valoración de los inventarios correspondientes a los ejercicios anteriores a 2006 ni la diferencia exacta que para cada uno de ellos se derivó de la incorrecta valoración de las existencias iniciales y finales, no habiendo probado tampoco que tales "revalorizaciones contables" se hubieran incluido efectivamente en las bases imponibles del ejercicio o ejercicios en que sé. produjeron ni que se hubiese tributado por ellas, alegando al respecto el interesado la dificultad de acceder a tal información debido a la magnitud del tiempo transcurrido.

El hecho de que las declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades presentadas por la entidad hubieran tenido desde el ejercicio 2003 un resultado positivo, con excepción de la presentada en el ejercicio 2008, no es prueba de que aún habiéndose integrado los 14.991.391,85€ en las bases imponibles previas a 2006, este importe no hubiera sido ya deducido por la entidad, circunstancia ésta que el interesado no ha conseguido probar.

3. Tal y como se ha indicado en el Fundamento de Derecho anterior, la información en que el interesado apoya su pretensión, aportada como anexo 4 de su escrito de alegaciones, consiste en una serie de documentos elaborados por el propio contribuyente a partir de estados financieros provisionales pendientes de aprobar así como de cuentas anuales no auditadas.

No obstante todo lo anterior, que constituye motivación suficiente para desestimar las pretensiones del obligado tributario en cuanto a la deducibilidad en el ejercicio 2008 de los gastos por sobrevaloración de existencias correspondientes a ejercicios anteriores ante la falta de acreditación por el interesado de que no se produjo una doble deducción de los mismos, debe analizarse como cuestión adicional el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 19.3 del TRLIS para que dichos gastos, supuesto el cumplimiento de un único registro contable en el ejercicio 2008 e inexistencia de deducción fiscal anterior, pudiesen ser deducidos en dicho ejercicio, habiendo señalado al respecto la Inspección en el Acuerdo de liquidación dictado lo siguiente:

"Pero, además, y como circunstancia añadida, debería constar que los ejercicios en que se devengaron tales gastos no estuvieran prescritos en aquel momento; como ha declarado la D.G.T. en numerosas consultas (entre otras, la n° 520/1998 de 1 de abril; la 372/2001 de 21 de febrero; la...2498/2003 de 26 de diciembre; la CV1786/2008 de 8 de octubre; la C V0721/2011 de 21 de marzo; CV2591/2011 de 28 de octubre), y también los tribunales, tanto el T.E.A.C. (resoluciones de 24 de noviembre de 2009, 17 de marzo de 2010 -R. G. 1951/2009- y 15 de marzo de 2011 -RG 3052/2008-), como los tribunales de justicia (TSJ de Valencia, sentencia de 2 de marzo de 2011, Rec. n°. 2656/2008 ; y la A.N. en el primero de los párrafos que cita la entidad en la pág. 12' de su escrito de alegaciones, de la sentencia de 3 de diciembre de 2009, Rec. n°. 421/2006); sino en el momento en el que se deducen (en este caso en el ejercicio 2008)."

El legislador fiscal admite la deducibilidad de los gastos contabilizados en período posterior al de su devengo pero con las limitaciones establecidas en el artículo 19.3 del TRLIS. Así, determina que si los gastos hubiesen sido fiscalmente deducibles en el ejercicio de su devengo lo serán en idénticas circunstancias en el de su contabilización, eso sí, siempre que de esta forma de proceder no se derive de una tributación inferior.

La aplicación de este artículo al caso que nos ocupa viene claramente refrendada por la jurisprudencia, entre la que cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 25-02-2013 en recurso contencioso-administrativo núm. 5152/2010 , hallándonos en el presente caso ante gastos correspondientes a ejercicios anteriores al momento de su registro y deducción.

Dispone el artículo 19.3 del TRLIS, que:

"3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores."

Lo que supone que para que un gasto sea fiscalmente deducible debe haberse devengado y haber sido contabilizado. Ahora bien, en esta relación entre devengo del gasto y contabilización del mismo pueden darse tres situaciones:

a) Que devengo y contabilización coincidan en el mismo ejercicio. En este caso no existirán problemas y el gasto será fiscalmente deducible en dicho ejercicio.

b) Que el gasto se devengue en un ejercicio pero haya sido contabilizado en otro anterior.

c) Que el gasto se devengue en un ejercicio y se contabilice en ejercicio posterior. En este caso, que es el concurrente en el supuesto que ahora analizamos, y a tenor de lo dispuesto en el párrafo 2° del artículo 19.3 del TRLIS, el gasto será fiscalmente deducible en el ejercicio de su contabilización siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del criterio de deducibilidad fiscal al ejercicio del devengo.

De nuevo, en aplicación de la regla general sobre la carga de la prueba contenida en 'el artículo 105 de la LGT y para el eventual supuesto de que se hubiese conseguido acreditar que no se trata de una duplicidad del gasto fiscal, la prueba fehaciente de la inexistencia de dicha tributación inferior corresponde, en exclusiva, al obligado tributario, haciendo referencia precisamente el Acuerdo de liquidación impugnado a la falta de acreditación documental de la inexistencia de una menor tributación que habría de analizarse de haberse admitido la posible deducción de los gastos en el ejercicio 2008, invocando el criterio sentado por este Tribunal Central en resoluciones anteriores entre las que se cita expresamente la de 15-03-2011 (RG 3052/2008), señalando que cuando al tiempo de presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se contabiliza el gasto ha prescrito el ejercicio del devengo del mismo, dicho gasto deberá imputarse a dicho ejercicio prescrito impidiendo su deducción en el ejercicio de su contabilización pues ello acarrearía una minoración de la tributación imputarse a dichos ejercicios prescritos por cuanto la prescripción impide su deducción en aquéllos. En consecuencia, si en ese

supuesto se permitiese su efectiva deducción en ejercicio posterior no prescrito existiría obviamente menor tributación incumpliendo así el requisito legal habilitante de dicha regla especial.

Así las cosas, con carácter previo a cualquier comparación de la tributación resultante, debe analizarse si subsiste el derecho a deducir el gasto en los ejercicios anteriores de manera que, si los ejercicios anteriores están prescritos, no subsiste dicho derecho, análisis éste que en el presente caso no podemos si quiera realizar al no haber indicado el interesado los ejercicios concretos en que las existencias habrían sido sobrevaloradas, refiriéndose a los mismos como "varios años atrás", debiéndose precisar que, en cualquier caso, el hecho de que se analice este concreto supuesto de hecho no supone en modo alguno que la prescripción jurídica y a todas los efectos de un concreto ejercicio constituya el único supuesto en que no resulta posible considerar subsistente el derecho a la deducción del gasto.

Asimismo es preciso señalar que la menor tributación no debe calcularse comparando lo que se habría tributado si se hubiera deducido efectivamente el gasto en el ejercicio -de devengo y la tributación derivada de la deducción en ejercicio posterior. La comparación debe referirse al momento en que se pretende la imputación diferida del gasto, de forma que si en el momento en que se plantea la cuestión la prescripción no impide la deducción del gasto en el ejercicio de devengo debe compararse la tributación en dicho ejercicio y en el posterior en términos cuantitativos permitiendo la deducción en el posterior si ésta no resulta inferior; habiéndose pronunciado en este mismo sentido este Tribunal Central en resolución de 02-04-2014 (RG 2068/11), por citar una de las más recientes.

De acuerdo con todo lo anterior, no habiendo acreditado el interesado de forma fehaciente cuál ha sido el tratamiento contable y fiscal de los gastos desde el momento de su devengo, no resultará procedente la admisión de su deducción en el ejercicio 2008 con independencia del cumplimiento o no de los requisitos previstos en el artículo 19.3 del TRLIS, debiéndose por tanto desestimar las pretensiones actoras al respecto."

Y frente a esa minuciosa argumentación se aduce por la recurrente que es un hecho indiscutido para las partes que las existencias finales a 31 de diciembre de 2005 estaban valoradas en 14.991.391,85 €, y la acreditación de ese extremo resulta del propio juego de cargos y abonos de las ventas de los grupos 3,6 y 7 de PGC destinadas a reflejar el proceso de determinación del resultado contable.

Se remite al informe pericial emitido por el perito economista don Ignacio , sometido a contradicción en fase de prueba, en orden a demostrar que el exceso de valoración de 14.991.391,85 euros necesariamente tuvo que incorporarse a resultados en uno o en varios ejercicios anteriores a 2006, significando además que los ajustes para corregir errores en la primera aplicación del Plan General de Contabilidad, en el ejercicio 2008, venían impuestos por la Norma de Valoración 22 del PGC y debían tener eficacia fiscal en virtud de la DT 26 del TRLIS.

Subsidiariamente, alega indefensión generada por la negativa de la Inspección a entrar a verificar el valor de las existencias en los ejercicios 204 y 2005, que a la fecha de la presentación de la autoliquidación del IS 2008 aún no había prescrito.

En lo que respecta a la aplicación de la Norma de Valoración 22 del PGC, debemos reproducir su texto:

"22.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.(...)."

Por lo tanto, el procedimiento para rectificar errores contables es el mismo que el establecido para los cambios de criterio y estimaciones que se entiende deben realizarse para conseguir el objetivo de la imagen fiel de la situación patrimonial y de resultados de la empresa.

Y como acertadamente expone la parte, el procedimiento que se estableció para corregir errores de ejercicios anteriores a 2008 fue el de ajustar los saldos de todas las cuentas del balance de apertura del ejercicio 2008 a los criterios del nuevo PGC y depurar los posibles errores de todo tipo que pudieran existir para iniciar la andadura de las nuevas normas contables sobre partidas libres de errores. El ajuste de los saldos debía hacerse con carácter retrospectivo, pero sin necesidad de modificar la contabilidad de los ejercicios anteriores, sino mediante un ajuste extracontable positivo o negativo cuya contrapartida debía ser la cuenta de reservas.

El ICAC en consulta nº 1, BOICAC nº 334, en relación con la corrección de errores contables procedentes de ejercicios anteriores, y referido a la aplicación de la NV21, del anterior plan, se pronunció en el sentido de considerar que el efecto que ocasiona el error, se produce al inicio del ejercicio en que se ponga de manifiesto: el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos que sean consecuencia del citado error, se incluirá como un resultado extraordinario en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otra parte, en la Consulta 3 publicada en el BOICAC nº 86/2011, se consultaba si la subsanación de errores contables requería la reformulación de las cuentas anuales de los ejercicios afectados, respondiendo el ICAC que, en general no deben reformularse las cuentas anuales, sino que la rectificación de los errores debe realizarse en el ejercicio en que se detectan.

El texto completo de la Consulta es el siguiente:

"BOICAC Nº 86/2011 Consulta 3

Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

Respuesta: La norma de registro y valoración 22ª. "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten, contabilizando el ajuste en una partida de reservas por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos que ponga de manifiesto la subsanación del error. Asimismo, la empresa modificará las cifras de la información comparativa e incorporará la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Adicionalmente, la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) nº 8 "Estado de cambios en el patrimonio neto", establece lo siguiente:

"(...) Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en el epígrafe A.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto.(...)"

Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del Código de Comercio y en el Marco Conceptual de la Contabilidad del PGC que, al desarrollar el principio de prudencia, dispone:

"Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran antes de la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas".

En este mismo sentido se pronuncia el PGC en su introducción al señalar:

"Esta regla legal relativa a hechos posteriores al cierre del ejercicio, no tiene como objetivo imponer a los administradores una exigencia de reformulación de las cuentas anuales ante cualquier circunstancia significativa que se produzca antes de la aprobación por el órgano competente. Por el contrario sólo situaciones de carácter excepcional y máxima relevancia en relación con la situación patrimonial de la empresa, de riesgos que aunque conocidos con posterioridad existieran en la fecha de cierre de las cuentas anuales, deberían llevar a una reformulación de éstas.

En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada modificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio."

Pues bien, en el informe del economista don Ignacio , a instancias de la recurrente, figura incorporada la siguiente conclusión:

" Tras el análisis realizado, a este perito no le cabe duda que la sobrevaloración de 14.991.391,85 € que figuraba incorporada a las existencias finales de 2005 debe ser tenida como coste en el inicio del ejercicio 2006 porque tal cifra necesariamente se integró en las bases imponibles del propio ejercicio 2005 y anteriores."

Y en el informe del economista, designado por insaculación judicial, don Carlos María , se declara en su pág. 8:

" Conclusión

El informe del perito D. Ignacio se ajusta a las normas de contabilidad del Plan General de Contabilidad, entendiéndose que la sobrevaloración de las existencias que figura incorporada a las existencias finales del ejercicio 2005 debe ser tenida como coste en el inicio del ejercicio 2006 ya que dicho importe se integró en las bases imponibles de los ejercicios en los que se produjo la sobrevaloración produciendo una anticipación de impuestos."

Por lo tanto, la supuesta falta de prueba que se achacaba por la Inspección y por el TEAC, debe entenderse acreditada.

Y al supuesto de autos le resulta aplicable también la NV 22ª del PGC de 2007 y la DT 26 del TRLIS, añadida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre que establecía:

"1. Los cargos y abonos a partidas de reservas que tengan la consideración de gastos o ingresos, respectivamente, como consecuencia de la primera aplicación del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, se integrarán en la base imponible del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2008 de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

A estos efectos, se considerarán gastos e ingresos, respectivamente, los decrementos e incrementos en el patrimonio neto descritos en el artículo 36.2 del Código de Comercio, por lo que no tendrá la consideración de gasto la baja de la partida relativa a instrumentos de patrimonio propio.

No tendrán efectos fiscales los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con gastos, que no fueron dotaciones a provisiones, o con ingresos, devengados y contabilizados de acuerdo con los principios y normas contables vigentes en los períodos impositivos iniciados antes de dicha fecha siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. En este caso, no se integrarán en la base imponible esos mismos gastos o ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo según los criterios contables establecidos en las referidas normas.

2. Lo establecido en el apartado anterior se aplicará a los ajustes cuya contrapartida sea una partida de reservas derivados de la aplicación del Plan General de Contabilidad, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y del abandono de los criterios específicos aplicables por las microempresas, consecuencia de lo establecido en la disposición adicional única del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y las disposiciones adicionales primera y segunda del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre ."

Y como dice la actora, esta Disposición lo que viene a establecer es que no se vuelvan a computar fiscalmente gastos o ingresos que ya lo fueron en ejercicios anteriores.

Por otra parte frente a la regla general del artículo 19.3, es claro, que se debe imponer la especialidad de la norma contenida en la DT 26 al regular, como su propio título indica, el " Régimen fiscal de los ajustes contables por la primera aplicación del Plan General de Contabilidad" , en tanto que el art. 19.3 del TRLIS regula cuestiones de imputación temporal de aplicación general; de hecho, si con el art. 19.3 hubiese sido suficiente para regular la fiscalidad de los ajustes de primera aplicación del PCG no existiría un régimen transitorio específico aplicable a los ajustes realizados para dar aplicación por vez primera al nuevo PGC de 2008.

Es decir, mientras el art. 19.3 condiciona la deducibilidad de los ajustes extracontables practicados a que los gastos se hubieran devengado en ejercicios no prescritos, los ajustes que obliga a realizar la NV 22 no tienen el límite de la prescripción, porque lo que se pretende es que la aplicación de las nuevas normas contables inicie su andadura exenta de errores, cualquiera que sea el ejercicio del que provengan. Y para conseguir ese objetivo de adecuación a los nuevos criterios contables y eliminación de errores se establece el régimen transitorio de la DT 26, que otorga eficacia fiscal o no a los ajustes de saldos contra reservas para conseguir aquel objetivo de neutralidad y justicia que consiste en evitar situaciones de doble imposición o de desimposición.

En resumen, habiendo probado la actora que el exceso de coste que incorporaban las existencias a 1/01/2006 indefectiblemente se integró en las bases imponibles de ejercicios anteriores a 2006 y no siendo aplicable la restricción del art. 19.3 TRLS respecto a la prescripción, sino la DT 26 del mismo texto legal, cuya interpretación viene a confirmar el criterio de que los ajustes por errores contables surten eficacia fiscal sin más limitación que la de hacer posible que no se produzcan situaciones de desimposición o de enriquecimiento injusto de la AEAT, consideramos que los ajustes extracontables realizados por GRUP BAUCCELLS para corregir el error de sobrevaloración de las existencias deberán surtir eficacia fiscal en 2008.

Lo que conlleva a la estimación del motivo, sin necesidad de examinar la pretensión subsidiaria.

Quinto.

En el siguiente se plantea por la actora el ajuste negativo por bajas de inmovilizado, tema abordado por el TEAC en su Fundamento de Derecho Cuarto.

"CUARTO.- Alega en tercer lugar el interesado la deducibilidad de aquellas partidas de inmovilizado relativas a elementos cuya baja real (por enajenación o finalización del contrato de arrendamiento) se produjo en ejercicios anteriores a 2006, manifestando al respecto lo siguiente:

"En relación a la baja de inmovilizado, tal y como se ha apuntado, se debe a operaciones de venta de determinados elementos de inmovilizado, en ejercicios anteriores, sin haber procedido a la eliminación de determinadas partidas relativas a los mismos, y por tanto, sin haber tenido en cuenta estas partidas a la hora de determinar el resultado de la operación de enajenación. En este caso, nuevamente nos encontramos con una subsanación de errores de ejercicios, anteriores, encuadrable en la norma de registro y valoración 22a del Plan General de Contabilidad. De no haber procedido a su eliminación, las cuentas anuales de la compañía no reflejarían una imagen fiel del patrimonio de la misma.

...En conclusión, con motivo de la entrada del nuevo Plan General Contable en 2008, la empresa realizó un análisis más exhaustivo de las partidas que componían su activo, detectando que, por un lado, determinadas existencias estaban sobrevaloradas, y por otro lado, que determinadas partidas de inmovilizado relativas a otro inmovilizado cuya baja real (por enajenación o finalización del contrato de arrendamiento) se había producido, seguían teniendo reflejo contable.

En la medida en que en 2008 se percató de tales errores contables de ejercicios anteriores, que impedían el reflejo fiel del patrimonio de la entidad, procedió a su eliminación con cargo a reservas voluntarias, tal y como establece la norma de registro y valoración número 22 del Nuevo Plan General Contable.

Por consiguiente, la compañía actuó con arreglo a la referida NV 22 del PGC y con arreglo a la D. T. 26ª del T.R. de la Ley del Impuesto, añadida por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por lo que deberían admitirse los ajustes por baja de inmovilizado realizados."

Señalando al respecto la Inspección en el acuerdo de liquidación dictado:

"Al igual que en el ajuste examinado en el Fundamento de Derecho precedente, nos encontramos aquí ante un problema de prueba.

Con ocasión de la entrada en vigor en el ejercicio 2008 del nuevo PGC (R.D. 1514/2007), la entidad revisó la correcta contabilización de los elementos de su inmovilizado; y, a la vista de lo que contabilizó y declaró, parece que constató que tenía elementos dado de alta en balance, que deberían haber sido ya eliminados en ejercicios anteriores: actualizaciones de valor de terrenos enajenados con anterioridad al ejercicio 2008, y que no se habían dado de baja cuando se enajenó el activo correspondiente; inversiones realizadas en granjas que, habiendo estado alquiladas en años anteriores, en el ejercicio 2008 ya no lo estaban, sin haber dado la baja correspondiente en el ejercicio en que se canceló el arrendamiento; y, por último, una serie de partidas no identificadas correspondientes, al parecer, a reformas dadas de alta antes del ejercicio 2001, y de las que la entidad no ha podido facilitar ningún otro detalle.

Y, como señala la entidad, es evidente que tales partidas debían ser eliminadas de su balance, para que éste reflejara la imagen fiel de su situación patrimonial.

Pero, estamos como en el caso del Fundamento de Derecho anterior, para que un gasto o pérdida devengada en ejercicios anteriores sea fiscalmente deducible en un ejercicio posterior, en el que se contabiliza, es preciso que se cumplan las condiciones que establece el art. 19.3 del T.R. de la Ley del Impuesto que antes hemos visto: (...)

Como hemos dicho en el Fundamento de Derecho precedente, conforme a las reglas que establece el art. 105 de la Ley 43/1995, corresponde a la entidad la prueba de que esos gastos de ejercicios anteriores que la entidad se dedujo en el ejercicio 2008 no habían sido ya previamente deducidos en los ejercicios de sus respectivos devengos, y la de que en 2008 se cumplían esos otros requisitos del art. 19.3 del T.R.

Y, como también hemos dicho en el Fundamento de Derecho precedente, que ello es así: que es de la entidad la carga de probar los antecedentes precisos, no sólo porque lo diga ese art. 105 de la Ley 43/1995; sino porque, además, nadie está en mejores condiciones que la propia entidad para probar cuántos hechos sean precisos al efecto.

...Y, como en el Fundamento de Derecho anterior, en este caso tampoco lo probó ante el actuario ni después, pues en la fase de alegaciones tras las actas ni ha practicado ni propuesto ni solicitado prueba alguna.

Por tanto, hemos de confirmar la propuesta del actuario de incrementar por esta causa la base imponible declarada del ejercicio 2008 en 626.976,33 €."

Tal y como ha quedado recogido en el Fundamento de Derecho anterior, en lo que respecta a la carga de la prueba, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT si el obligado tributario pretende hacer valer su derecho en un procedimiento de aplicación de los tributos debe probar los hechos constitutivos de dicho derecho.

De acuerdo con lo anterior, pasaremos a continuación a analizar las pruebas aportadas por el interesado a efectos de acreditar la procedencia o no de la deducibilidad los gastos objeto de sus pretensiones:

1. En Diligencia nº 11 de 20-07-2011, se hizo constar:

"1.- Efectúa entrega el Sr Representante de la Entidad de documentación, que se firma para identificación, relativa-a lo interesado en números 3 a 7 de la diligencia de 6 de julio de 2011.

Adicional a lo que ahí consta se efectúan las siguientes manifestaciones: a) El ajuste negativo de 1.030.709,27 €, que es la agregación de tres partidas que en la documentación se expresan, se realizó porque con ocasión de ventas efectuadas de inmovilizados de la Entidad en periodos anteriores no se había dado de baja la revalorización o actualización que de esos inmovilizados se había efectuado o del propio activo enajenado y se había, en su momento, determinado el resultado sin considerar el propio inmovilizado o la actualización de valor que se había realizado."

2. Mediante correo electrónico de fecha 16-09-2011 solicitó la Inspección aportación de la siguiente documentación:

"Sr. Heraclio en la diligencia del pasado 20. V11.2011, entre otras cuestiones, aportó dos documentos relativos a lo interesado en número 3 de la diligencia de 6.V11.2011. Sobre tres de las magnitudes que ahí constan, -que fueron objeto de ajuste negativo-, interesaríamos precisión: a) Sobre la magnitud de 136.652,16 €, entendemos que lo que ahí nos expone es que se corresponde con partidas no identificadas, y su amortización acumulada, que, finalmente dieron de baja contable; aunque, desde lo ahí expuesto, no es preciso más precisión, se trata sólo de ratificar que hemos entendido correctamente que es eso lo que se ha expuesto; b) de las magnitudes 492.310,71 € y 401.746,40 €, una vez expuesto en los documentos aportados que son rectificaciones o correcciones contables en periodo 2008 de operaciones que, realmente se habían realizado antes pero que no se habían recogido bien contablemente, entendemos que la validez fiscal de estos ajustes exigiría que pudieran precisar y acreditar qué concretas operaciones, en qué momento se realizaron, que en aquel momento no se contabilizaron correctamente, y que aquellos periodos anteriores en que las operaciones se realizaron no están prescritos."

3. En Diligencia nº 13 de 29-09-2011, quedaron recogidas las manifestaciones siguientes:

"1.- Después de la última sesión conjunta de trabajo, la Inspección ha enviado correos e-mail a la Entidad en fechas,-16.1X y 21.1X.2011, y la Entidad a la Inspección en fechas 14.1X. y 28.1X.2011, que han sido incorporados al expediente.

2.- Efectúa entrega el Sr Representante de la Entidad de documentación, que se firma para identificación, relativa a lo interesado en: a) Número 2.a) y b) de la diligencia de 7.IX.2011; y b) Letras a) y b) de nuestro correo e-mail, de fecha 16.1X.2011. Por lo ahí interesado en su letra a) se ratifica por el Sr. Representante de la Entidad lo ahí expuesto, que, a su vez, consta en documentación antes aportada por la Entidad, esto es, que el ajuste se corresponde con partidas no identificadas, y su amortización acumulada, que, finalmente, dieron de baja contable. Por letra b), en cuanto a la magnitud de 492.310,71 € se ratifica el documento aportado en diligencia de 20.VII.2011, y que las fechas de las operaciones son las que en ese documento constan; y por la magnitud de 401.746,40 €, se ratifica lo que ya consta en la anterior documentación aportada por la Entidad, y se complementa con folio, que se firma para identificación, en el que se han relacionado las operaciones de enajenación y fecha en la que cada una de ellas se produjo."

Así las cosas, podemos comprobar que de la documentación solicitada por la Inspección la entidad únicamente aportó unos listados con las fechas de las bajas o transmisiones de los diferentes elementos, datos con los que el actuario pudo comprobar la contabilización de tales bajas de inmovilizado en los ejercicios que tenía abiertos a comprobación (2006- 2008) por un total de 403.732,94 €, correspondiendo 66.301,68 € a la primera partida y 337.431,26 € a la segunda.

De los importes restantes de esas dos partidas: 335.445,02 € (401.746,40-66.301,68) de la primera y 154.879,45 € (492.310,71-337.431,26) de la segunda, así como respecto de la totalidad del importe de la tercera partida, la entidad no ha probado, siendo suya la carga de hacerlo, que se cumplieran en el ejercicio 2008 los

requisitos del artículo 19.3 del TRLIS, es decir, que tales gastos no hubieran sido previamente deducidos y que de esa deducción tardía en 2008 no hubiera derivado una tributación inferior a la que habría correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal legalmente previstas de manera que, teniendo en cuenta lo señalado al respecto en el Fundamento de Derecho anterior, no podemos sino desestimar las pretensiones actora-S- también en este punto."

Pues bien, la actora reitera sus argumentos significando que con motivo del Plan General de 2008 auditó sus cuentas y detectó que, por un lado, había determinadas partidas sobrevaloradas y, por otro lado determinadas partidas cuya baja real se había producido (por enajenación o finalización del contrato de arrendamiento) que aún tenían reflejo contable en el balance de la actora.

Y la respuesta a esta cuestión debe ser la misma que la recogida en el Fundamento Jurídico anterior de esta sentencia, conforme a la Norma de Valoración 22ª y la DTª 26 del TRLIS.

Y los peritos en sus informes se refieren también a esta cuestión:

En la página 25 del informe del perito Ignacio se concluye como sigue:

"En consecuencia ,la única manera de que revierta el mayor ingreso o menor pérdida que originó el error incurrido en años pasados es aplicar la NV 22 del PGC y ajustar los activos que figuran en balance por no haber sido dados de baja cuando se transmitió la finca o cesó el contrato de arrendamiento de la granja a la que estaban incorporados."

Y el perito judicial Sr. Carlos María , ratifica lo anterior con la siguiente conclusión:

" Lo mismo ocurre con las bajas de activos que se realizaron en 2008 en aplicación de la NV22 del PGC que figuraban en el balance de apertura de 2006, ya que al efectuarse la transmisión o devolución de fincas/granjas estos bienes estaban incorporados a las mismas."

Por consiguiente, ambos peritos han concluido que no haber dado de baja los inmovilizados que habían sido vendidos en ejercicios anteriores a 2006 ha supuesto necesariamente una anticipación de impuestos en los ejercicios en que tuvo que darse la correspondiente baja, error que era preciso corregir y que se corrigió al amparo de la NV 22 del PGC, con eficacia fiscal en la base imponible de 2008 por virtud de lo dispuesto en la DT 26 TRLIS.

En suma procede también estimar este motivo, sin que sea necesario examinar el relativo a la sanción impuesta a la recurrente, pues anulada la liquidación ello lleva implícito la anulación de la sanción derivada de la misma.

En consecuencia el recurso debe ser estimado íntegramente.

Sexto.

Con arreglo al artículo 139.1 de la LJCA , procede imponer las costas a la Administración, conforme al criterio del vencimiento.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad Grup Baucells Alimentació, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 7 de mayo de 2015, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos por no ser conforme a derecho, al igual que las resoluciones de las que trae causa, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, con imposición de costas a la Administración.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; 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.