

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071608

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 11 de junio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 382/2014

SUMARIO:

IS. Base imponible. Valoración de existencias. Provisión depreciación existencias. La entidad considera que las existencias (luminarias) se deprecian al 100% cuando una referencia no haya tenido ventas en los 12 meses anteriores. La provisión se debe dotar cuando el valor de mercado sea inferior a su precio de adquisición o coste de producción. La dotación de la provisión que efectúa la entidad por obsolescencia comercial se basa exclusivamente en criterios de temporalidad/antigüedad. Hay que tener en cuenta que los productos no son fácilmente sustituibles, dada la exclusividad de los mismos y los canales de distribución (clientes finales) por lo que no puede determinarse el valor de mercado. Se acudió a una prueba pericial que concluyó que no existe un mercado de productos homogéneos que sirva de referencia para determinar el valor de realización y que es preciso distinguir entre productos no vendibles, cuya pérdida es irreversible, y los vendibles, en los que se podrá dotar la provisión si el valor de mercado es inferior al de adquisición y la bajada es reversible. Se estima parcialmente el recurso puesto que ni la Administración ni el recurrente utilizaron criterios correctos en el tratamiento fiscal de la depreciación de existencias.

PRECEPTOS:

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.

RD 1643/1990 (PGC), Norma de valoración 13ª.

Resolución ICAC 18 septiembre 2013 (Normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria sobre deterioro del valor de los activos), norma quinta.

PONENTE:*Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000382 / 2014

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 04527/2014

Demandante: LLEDÓ ILUMINACIÓN S.A

Procurador: D^a CARMEN PARDILLO LANDETA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

S E N T E N C I A N^o:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D^a. SANDRA MARIA GONZÁLEZ DE LARA MINGO

Madrid, a once de junio de dos mil dieciocho.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Lledó Iluminación S.A. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Carmen Pardillo Landeta, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de abril de 2014 , relativa a Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2005 y 2006, siendo la cuantía del presente recurso de 983.562,60 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Lledó Iluminación S.A., y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Carmen Pardillo Landeta, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de abril de 2014, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que, estimando el recurso se anule la Resolución del TEAC impugnada y, con ella, los actos de que trae causa.

Segundo.

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto e imponiendo las costas al actor.

Tercero.

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día catorce de julio de dos mil dieciséis,

quedando sin efecto este señalamiento a fin de practicar prueba pericial, y, una vez practicada, se señaló el presente recurso para votación y fallo el día treinta y uno de mayo de dos mil dieciocho, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

Primero.

Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de abril de 2014, que desestima la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2005 y 2006.

Los hechos que se encuentran en el origen de la presente controversia, no discutidos, son: a) La entidad actora se constituyó el 30 de marzo de 1977 y, en los ejercicios que nos ocupan, se encuentra clasificada en el epígrafe 615.4 del IAE, "comercio al por mayor de aparatos y material radioeléctrico y electrónicos"; b) la recurrente consignó, en los ejercicios que nos ocupan, una provisión por depreciación de existencias que la Inspección no encuentra probada.

La recurrente en su demanda expone, respecto de la actividad que realiza: a) los productos que comercializa no se venden al público en general, en almacenes o grandes superficies, sino a consumidores finales; b) según se refleja en el informe pericial de 10 de mayo de 2011, los productos comercializados por la recurrente se clasifican en productos especiales (son luminarias que se hacen a medida del cliente y son exclusivos) y catalogados (son luminarias estándar que se presentan en catálogo); c) estos productos están sujetos a las obsolescencias derivadas de la eficiencia energética y tecnológica; d) dada la exclusividad de la mayoría de los productos, no tienen un valor concreto de mercado.

La actora determina la provisión por depreciación en el 100% del valor íntegro contable de todas las unidades de producto de una misma referencia cuando no se hubiese vendido ninguna unidad en los doce meses anteriores, revertiendo toda la provisión de las unidades de referencia cuando se hubiese vendido una sola de ellas.

La Administración Tributaria considera que el criterio seguido por la actora para fijar la depreciación, basado en la experiencia histórica y la evolución estadística en el mercado de las existencias, no es válido a efectos fiscales, ya que, a estos efectos, debe utilizarse un valor mercado cierto.

Segundo.

Veamos los preceptos de aplicación.

Artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004 :

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

Dado que el RDL del Impuesto sobre Sociedades no regula el cálculo de las provisiones por depreciación de existencias, es de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, según el cual dichas provisiones "son la expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio". La provisión se deberá calcular según lo establecido en la norma de valoración 13ª.4 de la quinta parte del Plan General de Contabilidad.

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, aplicable a los ejercicios de autos, determina respecto de la expresión contable:

"Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas 390/396 figurarán en el activo del balance minorando las existencias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.
- b) Se cargarán por la dotación efectuada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793."

"13.ª Existencias.

1. Valoración.

Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

2. Precio de adquisición.

El precio de adquisición comprenderá el consignando en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

3. Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

4. Correcciones de valor.

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

a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.

b) Para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.

c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieran sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento daba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la empresa los considera más convenientes para su gestión.

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

a) que se renueven constantemente;

b) que su valor global y composición no varíen sensiblemente y,

c) que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la empresa.

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

En definitiva, sin perjuicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, puede afirmarse que la provisión por depreciación de existencias se dotará y, en consecuencia, será deducible en el

Impuesto sobre Sociedades, cuando en la fecha de cierre del ejercicio se constate que su valor de mercado - determinado para cada tipo de ellas según indica la norma de valoración 13ª.4 del Plan General de Contabilidad- es inferior a su precio de adquisición o coste de producción, y sin perjuicio de que si tal bajada de precio se ha producido se valore si es reversible, en cuyo caso podrá provisionarse, o irreversible, lo que se tendrá en cuenta al valorar las existencias (Consulta Vinculante V0295-07).

La Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, que, aunque entra en vigor el día 1 de enero de 2014 y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, es de utilidad en el presente supuesto, pues la regulación en este punto del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, aplicable al presente caso, es sustancialmente idéntica al aprobado por Real Decreto Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre a que dicha Resolución se refiere, declara:

"Quinta. Deterioro del valor de las existencias.

1. Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. El valor neto realizable es el importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación. En consecuencia, para estimar este importe, el valor razonable es el mejor referente.

La diferencia que pueda existir entre ambos conceptos obedece a que el primero responde a factores específicos de la empresa, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios de venta por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes de producción o comercialización diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector. (...)

5. El análisis del deterioro se realizará por cada una de las categorías de existencias. En el caso de existencias de servicios se analizará el deterioro por cada uno de los servicios con precio de prestación independiente.

6. Las hipótesis empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada. En particular, deberá prestarse especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la empresa.

7. Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección valorativa será objeto de reversión reconociendo un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias. (...)"

Del sistema señalado interesa destacar: a) en caso en que la depreciación sea reversible, se dotará la correspondiente provisión, b) si no lo es, provoca que las existencias del inventario resulten reducidas, por lo que, al llevar a cabo el ajuste de existencias, el abono a anotar en la cuenta de resultado será menor.

En el presente caso la depreciación se califica de reversible y, por ello, se dota la provisión por depreciación. La controversia se centra en la determinación del valor mercado de las existencias, ya que, la diferencia de éste con el valor de adquisición o coste de producción, cuantifica la depreciación.

Como recoge el TEAC, la operativa aplicada por la recurrente es:

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

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

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

La Inspección se opone a esta operativa, por las siguientes razones:

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

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

La Norma 13.4 determina como valor mercado "para mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan"

El ICAC define el valor neto realizable es el importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo. En su determinación, señala para estimar este importe, el valor razonable es el mejor referente.

Por tanto, las magnitudes que han de considerarse son el valor de adquisición o coste de producción y el valor mercado. Cuando éste último es inferior al anterior, se produce la depreciación que, de ser reversible, da lugar a la provisión por depreciación.

Ahora bien, la fijación del valor de mercado se determina por el valor de realización que es el importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado deducidos los costes de comercialización, atendiendo al criterio de razonabilidad.

El problema que se plantea en el presente recurso, tal como se relata en la demanda, es que los productos comercializados tienen un mínimo grado de sustituibilidad, ya que son productos que se comercializan a través de canales muy concretos (sus destinatarios son consumidores finales) y, mucho de ellos, son exclusivos. La Administración Tributaria sostiene que la recurrente acude a criterios de experiencia histórica y de evolución estadística, que no son admitidos al entenderse que tales criterios no encuentran cobertura normativa.

Ahora bien, señala la recurrente que la pérdida de valor no se ha fijado atendiendo a un criterio de riesgo previsible de no venta de las existencias, sino a un dato real y contrastado, que no es otro que la ausencia de venta durante un periodo de tiempo ya transcurrido con anterioridad.

En resumen, lo que sostiene la recurrente es que el valor de realización de las existencias es cero, desde un criterio de razonabilidad, ya que no se han producido ventas durante los últimos doce meses y, ello, debido al alto grado de obsolescencia tecnológica y a la exclusividad del producto. Desde este punto de vista, la recurrente aplica los criterios contenidos en el PGC de 1990, en cuanto considera que el valor de realización es cero, y ello debido a la inexistencia de ventas (falta absoluta de demanda) en los últimos doce meses. Por lo tanto, hemos llegado a una primera conclusión, no es cierto que se utilicen criterios de experiencia histórica o evolución estadística, lo que se utiliza es un criterio de comportamiento de las ventas durante un periodo de tiempo anterior al cierre del ejercicio, para fijar el valor de realización. Cuestión distinta es si tal valor de realización se ha fijado correctamente, que es la cuestión que pasamos a analizar.

Tercero.

El problema para determinar un valor mercado cierto, radica en que los productos no son fácilmente sustituibles, dada la exclusividad de los mismos y los canales de distribución, por lo que no puede determinarse el valor mercado, que, como hemos señalado, se fija por el valor de realización atendiendo al criterio de razonabilidad,

ya que el valor de realización de las existencias, se determina, a su vez, por el valor que alcanza en el mercado un producto homogéneo.

En el informe pericial de 10 de mayo de 2011 se afirma:

Ejercicio 2005, el 55% de las unidades seleccionadas en la muestra de la provisión no fueron vendidas por la Sociedad en el periodo comprendido entre 2005 a 2009 (48 meses); el 15% de las unidades de 2005 se mantuvieron con posterioridad al menos 36 meses en el inventario.

Ejercicio 2006, el 35% de las unidades no se vendieron durante el periodo de 2006 a 2009 (36 meses); del 65% de unidades restantes solo se produjeron 133 operaciones de primeras ventas efectuadas.

De todos los datos anteriormente expuesto resulta, a juicio de la actora, que el valor de las existencias es cero o cercano a cero, por carencia de demanda, lo que la lleva a considerar el valor de realización como cero.

La Administración se opone a esta valoración por las razones anteriormente expuestas, criterio de evolución estadística y experiencia histórica inadmisibles desde el punto de vista normativo. Pero si entendemos las afirmaciones de la actora en su correcta dimensión, concluimos que lo que ha realizado es la fijación de valor mercado según la demanda del producto, al no poder acudir al valor de realización de otros productos homogéneos por no existir, y ha detectado que la falta de demanda acerca el valor del producto a cero, y ello con apoyo en la prueba pericial antes mencionada.

La Administración niega el criterio empleado, pero no aporta un solo elemento probatorio del que deducir que los cálculos realizados por la recurrente en relación a la demanda real de producto, sea incorrecta.

Así las cosas, la Sala acordó practicar prueba pericial, que se practicó por el Perito Sr. D^o Cornelio, cuyo resultado puede resumirse:

1. Existen luminarias que eran vendibles en los ejercicios 2005 y 2006, y, en tales casos, su valor mercado es el precio de venta.

2. Existen luminarias que se consideran no vendibles y que no permanecen almacenadas, en tal caso su valor mercado es nulo (0,00 euros), pero no existe pérdida económica al no permanecer almacenadas.

De ello resulta que el criterio seguido por la recurrente al analizar la propia demanda para establecer el valor mercado de las existencias es correcto, dado que existen mercancías con muy escasa sustituibilidad, pero, sin embargo, no ha calificado correctamente las vendibles (que darán lugar a la provisión por su depreciación si se produce depreciación) y las no vendibles, cuyo valor es 0,00 euros, pero que, según el informe pericial, no produce pérdida económica porque no permanecen almacenadas, y dan lugar a la reducción de existencias en el inventario.

Debemos señalar ahora, que no desconocemos la decisión tomada por esta Sección en sentencia de 26 de enero de 2012, que declara:

"Hay que partir de que la actora realizó la dotación en función de la experiencia histórica y la evolución estadística. En efecto, reitera la recurrente, al igual que ya hiciera en la vía previa, que lo que la empresa hizo fue establecer un criterio de estimación de la depreciación para aquellos productos que no conseguían venderse a lo largo del tiempo, graduándola en función de ese tiempo transcurrido, y manteniendo constante dicho criterio en todos los ejercicios sucesivos. Alega que, obviamente, no hizo una valoración pericial individualizada de todos y cada uno de los muebles y electrodomésticos que componían su stock y concluye que las dotaciones para la depreciación de existencias que efectuó en los ejercicios objeto de comprobación "se ajustan a los principios contables, y sobre todo al de uniformidad y al preferencial de prudencia, siendo por lo tanto perfectamente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades". A tal fin adjuntó a su escrito de alegaciones presentado ante el TEAR de Galicia "sendos dictámenes de tres empresas auditoras distintas...así como un informe de los auditores de cuentas de la sociedad...que adveran que dicho criterio es perfectamente razonable y ajustado a las normas contables y es frecuentemente utilizado en sectores comerciales como el de la recurrente".

A lo expuesto añade que, tanto el TEAR de Galicia como el TEAC, "han incurrido en una evidente, flagrante e inaceptable incongruencia omisiva al dictar sus resoluciones" y que se ha colocado a la demandante en una situación de indefensión al exigirle una prueba imposible.

La Sala coincide plenamente, en este punto, con la resolución del TEAC recurrida. En efecto, en dicha resolución se recoge que no se utiliza por la recurrente un valor de mercado cierto, un valor de realización que se compare con el precio de adquisición o coste de producción, siendo buena prueba de ello las alegaciones efectuadas por la parte, obrantes en el expediente, en las que señala: (...)."

Ahora bien, en el supuesto analizado por tal sentencia, los productos que componían el stock eran fácilmente sustituibles (muebles y electrodomésticos), por lo que la determinación de su valor de realización debía venir determinado, no por la propia demanda, sino por la demanda y precio en el mercado de productos homogéneos. En tal caso, reducir el análisis a la propia demanda implicaba una reducción artificial del mercado, que distorsionaba el concepto de valor de realización y con ello la finalidad de las normas de aplicación antes citadas.

En el presente caso, por el contrario, no existe un mercado de productos homogéneos (dada la exclusividad de algunos productos y las vías de comercialización), en referencia al que pueda realizarse una fijación del valor mercado, mediante la determinación del valor de realización.

Pues bien, el tratamiento fiscal de las existencias que nos ocupan, debe ser, como anteriormente hemos examinado:

1.- Mercancías no vendibles, en tal caso la bajada de valor o pérdida es irreversible, habrá que contabilizar y deducir fiscalmente una pérdida, que incidirá en la valoración de las existencias.

2.- Mercancías vendibles, si su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción, y si tal bajada de precio es reversible, podrá provisionarse, si es irreversible se tendrá en cuenta al valorar las existencias.

En la medida en que el gasto por deterioro hubiera sido registrado contablemente con arreglo a los criterios expuestos por el PGC aprobado por Real Decreto 1643/1990, el mismo sería fiscalmente deducible, teniendo en cuenta, asimismo, el criterio general de que todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del IS, siempre que se cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental.

Por último, debemos tener en cuenta que, si la empresa vende a pérdidas las luminarias; debe, de nuevo, tenerse en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 de TRLIS, en el que se establece que la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en tal Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Tal como se expone en la Consulta Vinculante V0295-07, conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad, las diferentes partidas positivas que integran el resultado contable están contenidas, esencialmente, en las cuentas del Grupo 7 que lleva por título "Ventas e Ingresos". El Grupo se desagrega, entre otros, en el Subgrupo 70 "Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc."

En consecuencia, la venta a pérdidas de las luminarias, de producirse, deben computarse fiscalmente como ingresos, a efectos del cálculo de la base imponible, porque son partidas que integran el resultado contable, de conformidad con lo establecido en las normas contables citadas.

De lo razonado anteriormente resulta la estimación parcial del presente recurso en el aspecto examinado, ya que ni el recurrente ni la Administración utilizaron los criterios expuestos anteriormente en el tratamiento fiscal de la depreciación de existencias, sin perjuicio de que la administración pueda ejercer sus facultades de regularización de los conceptos que hemos examinado.

La recurrente solicita, subsidiariamente, la anulación de la regularización del ejercicio de 2005 pues no se ha tenido en cuenta el importe desdorado en el ejercicio 2005, ahora bien, toda vez que se ha estimado parcialmente la pretensión principal y resulta la anulación de la regularización efectuada respecto de la provisión por depreciación, es innecesario el análisis de tal cuestión, pues, al anularse la regularización, tal anulación afecta a la de 2005.

Cuarto.

No procede imposición especial de costas, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia estimatoria parcial, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el recurso contencioso administrativo interpuesto por Lledó Iluminación S.A. , y en su nombre y representación la Procuradora Sra. D^a Carmen Pardillo Landeta, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 2 de abril de 2014 , debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y en consecuencia debemos anularlas y las anulamos , y con ella los actos de los que trae causa, declarando que ello lo es, sin perjuicio de las facultades de la administración para regularizar los conceptos que hemos examinado conforme a las normas jurídicas de aplicación, y todo ello sin imposición especial de costas, debiendo cada parte abonar las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.