

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075724

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 627/2019, de 21 de junio de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 834/2017

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por deterioro de existencias. Procedimiento de inspección. Documentación. Diligencias. La liquidación efectuada por la Inspección se basaba en la falta de justificación de las pérdidas en función de la caducidad de las existencias. La Inspección requirió a la entidad la justificación de estas pérdidas por deterioro. Dicho requerimiento fue cumplimentado por la sociedad, pero no obra en el expediente. La recurrente cumplió la carga probatoria que le incumbía, por lo que hay que estimar justificadas las pérdidas por deterioro a través de la documentación aportada.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), Norma de registro y valoración 10.ª.

Ley 58/2003 (LGT), arts., 105, 106, 107, 108 y 143.

Código Civil, art. 1.227.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 12.

PONENTE:*Doña Carmen Álvarez Theurer.***Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009730

NIG: 28.079.00.3-2017/0025234

Procedimiento Ordinario 834/2017

Demandante: MEDICLOG SANITARIA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

DE

MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

SENTENCIA

RECURSO NÚM.: 834-2017

PROCURADOR Sra. Franch Martínez

Ilmos. Sres.:

Presidente

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados

Dña. María Rosario Ornosá Fernández

Dña. María Antonia de la Peña Elías

Dña. Carmen Álvarez Theurer

En la Villa de Madrid a 21 de Junio de 2019

Visto por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, el recurso contencioso administrativo núm. 834/2017, interpuesto por MEDICLOG SANITARIA S.L. representada por la Procuradora Sra. Franch Martínez, contra la Resolución del TEAR de Madrid de fecha 27 de septiembre de 2017, por la que se desestiman las reclamaciones 28-13374-2014 y 28-13118-2014, formuladas contra el acuerdo de liquidación en relación al Impuesto sobre Sociedades ejercicios 2009 y 2010, y el acuerdo de imposición de sanción derivado.

Habiendo sido parte la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución citada.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada, el 18 de junio de 2019.

Cuarto.

En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada D^a Carmen Álvarez Theurer, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Se recurre por la parte actora la Resolución desestimatoria del TEAR de Madrid, de fecha 27 de septiembre de 2017, por la que se desestiman las reclamaciones 28- 13374-2014 y 28-13118-2014, formuladas contra:

- el acuerdo del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT de fecha 22 de abril de 2014, por el que se practica liquidación tributaria derivada del acta de disconformidad (A02) n°. 72325270, en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los años 2009 y 2010, siendo la cuantía de la reclamación de 131.282,37 euros, correspondiente al año 2010.

- el acuerdo de imposición de sanción de fecha 22 de abril de 2014 dictado por el Inspector Coordinador de la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de Madrid, de la AEAT, derivada de acta de disconformidad A02 72325270, incoada por el Impuesto sobre Sociedades, años 2009 y 2010, siendo la cuantía de la reclamación de 57.732,61 euros, correspondiente a la sanción del año 2010.

Segundo.

La parte actora solicita la anulación de la resolución dictada en las presentes actuaciones y alega en la demanda, respecto al criterio de la Administración de que no se ha probado la existencia de un listado en que se recogiera la vida útil de los productos, su caducidad y por lo tanto les otorgaba la condición de caducados a efectos de su consideración como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, que no consta en el expediente el documento que contenía el listado de productos caducados aportado.

En relación a la sanción impuesta, sostiene la entidad recurrente que no ha existido conducta infractora en los términos expresados por la Inspección, añadiendo que se ha realizado una interpretación razonable de la norma, ya que la tesis que mantiene se encuentra apoyada por la jurisprudencia de los Tribunales. Así mismo, alega que el acuerdo sancionador no se encuentra motivado al haber utilizado una fórmula genérica en su motivación.

La defensa de la Administración General del Estado, al contestar a la demanda, mantiene la conformidad a Derecho de la resolución del TEAR y solicita la confirmación de la resolución recurrida, con similares argumentos a los que en ella se contienen.

Tercero.

La cuestión controvertida atinente a la liquidación se centra en la calificación por la Inspección como no deducibles de las pérdidas por deterioro de las existencias declaradas y contabilizadas en la cuenta 6930900001 por la entidad actora.

Así, el tercero de los ajustes practicados en el acuerdo liquidatorio sobre los gastos declarados, afecta a las pérdidas por deterioro de las existencias declaradas y contabilizadas en la cuenta 6930900001 por un importe de 66.867,44 euros, y se fundamenta en que la entidad actora no ha justificado la pérdida por deterioro de las existencias, es decir, la procedencia de las existencias caducadas.

El TEAR, teniendo en cuenta la Norma de Valoración 10^a del Plan General de Contabilidad, entiende que en las alegaciones presentadas por la interesada carecen de la necesaria concreción con respecto a la causa por la que el valor neto realizable de las mercancías es inferior al valor de adquisición, ya que, si bien en principio la fecha de caducidad de un producto afecta a su valor de enajenación en el mercado, llegando incluso a ser este nulo cuando se produce su caducidad efectiva, el valor neto realizable debe concretarse para cada producto y cuantificar su importe en función de su fecha de caducidad y de los precios de mercado.

En relación a las discrepancias del recurrente sobre el contenido de la liquidación, se debe comenzar señalando que esta Sección ha declarado al respecto, de manera reiterada, que recae sobre el contribuyente la carga de probar el carácter

deducible de los gastos declarados, tesis que confirma la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de la que es exponente la sentencia de 21 de junio de 2007 al proclamar: "... con arreglo al antiguo art. 114 de la Ley General Tributaria de 1963 (actual art. 105.1 de la Ley General Tributaria de 2003) cada parte tiene que probar las circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración la realización del hecho imponible y de los elementos de la cuantificación obligatoria, y el obligado tributario las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales, ..., no debiéndose olvidar que en el presente caso se pretendió por la parte actora que se apreciase la deducibilidad del gasto controvertido, por lo que a ella le incumbía la carga de acreditar que reunía los requisitos legales."

En relación con la carga de la prueba la STS de la Sala Tercera de 22 de enero de 2000 señaló que compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. En efecto, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado bien dibujado en el proceso contencioso, que debe remitirse a lo previsto en los artículos 1.214 y siguientes del Código Civil. La importancia del expediente administrativo en nuestra jurisdicción explica la falta de relevancia de este tema. La carga de la prueba cobra relevancia sólo cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes.

Por su parte, la STS de 28 de abril de 2001 determina que si la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello la legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 105 de la LGT se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven.

De ahí que según el artículo 105 de la LGT: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo", esto es, en este caso concreto, las pérdidas por deterioro de las existencias; y según dispone el artículo 106 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el CC y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el artículo 108.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse al amparo de lo que dispone el artículo 1227 CC para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a acreditar los hechos que son cuestionados en el procedimiento, sólo a ella puede perjudicar con arreglo a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 3/1984, de 20 de enero.

De esta forma, habrá que tener en cuenta lo regulado en el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que establece que "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás Leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

El artículo 12 del mismo Texto Legislativo no establece especialidad alguna respecto a la corrección del valor de las existencias.

Por su parte, la Norma de Valoración 10ª citada, en su párrafo segundo dispone que "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 gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias", definiendo el Plan General de Contabilidad, en el Marco Conceptual de la Contabilidad, el valor neto realizable de un activo como "el importe que la empresa puede 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".

Cuarto.

En el supuesto sometido a nuestra consideración, hemos de indicar que en el expediente administrativo figura la diligencia de fecha 11 de septiembre de 2013, firmada por ambas partes intervinientes, en la que consta que se requirió por la Inspección al representante autorizado de la empresa recurrente la justificación de las pérdidas por deterioro de existencias. Dicho requerimiento fue cumplimentado por la actora, según resulta de la diligencia extendida con fecha 24 de septiembre de 2013, en la que se indica que "el compareciente aporta a su vez listado de movimientos de los productos en caducidad y listado con el detalle la repercusión de los rappels de compras a las empresas del grupo."

Por tanto, de acuerdo con los artículos citados, correspondía a la entidad recurrente acreditar las pérdidas por deterioro de existencias cuya deducción se pretende, y en este caso, según resulta de la aludida diligencia de 24 de septiembre de 2013, aquélla aportó, a instancia de la Administración tributaria, la documentación requerida, a través de un listado de movimientos de los productos en caducidad, que, sin embargo, no obra en el expediente administrativo.

Pues bien, el artículo 107 LGT regula la naturaleza y los efectos de las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios y establece que:

"1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.

Además, el artículo 143 de la misma Ley, en el procedimiento de inspección, establece que las diligencias documentan las actuaciones.

Así pues, a la vista del expediente administrativo, hemos de entender que la hoy recurrente cumplió con la carga probatoria que le incumbía, y estimar justificadas las pérdidas por deterioro de las existencias a través de la documentación aportada al ser requerida para ello, tal y como figura en la diligencia transcrita, sin que podamos aceptar que deba recaer en la entidad actora las consecuencias derivadas de la ausencia de dicha documentación en el expediente administrativo que nos ha sido remitido por la Administración.

En virtud de cuanto hemos expuesto, procede estimar el presente recurso contencioso-administrativo y anular la resolución del TEAR impugnada, así como la regularización practicada por la Administración de la que trae causa, por no ser conforme a Derecho, así como la sanción derivada.

Quinto.

De acuerdo con lo establecido en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la Administración demandada, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del mencionado artículo, se fija como cifra máxima, teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, la suma de 2000 euros más el IVA si resultara procedente, conforme dispone el art. 243.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, en la redacción dada por la Ley 42/2015, de 5 de octubre.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

Por la potestad que nos confiere la Constitución de la Nación española,

FALLAMOS

Que DEBEMOS ESTIMAR Y ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo núm. 834/2017, interpuesto por MEDICLOG SANITARIA S.L. representada por la Procuradora Sra. Franch Martínez, contra la Resolución del TEAR de Madrid de fecha 27 de septiembre de 2017, por la que se desestiman las reclamaciones 28-13374-2014 y 28- 13118-2014, formuladas contra el acuerdo de liquidación en relación al Impuesto sobre Sociedades 2009 y 2010, y el acuerdo sancionador derivado, resolución que anulamos por no hallarse ajustada a Derecho, imponiendo las costas procesales a la Administración demandada hasta la cantidad máxima indicada.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción , en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial , bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93- 0834-17 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569-92- 0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0834-17 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

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

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.