

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086169

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de abril de 2022

Sala 1.^a

R.G. 7366/2019

SUMARIO:

IS. Gastos deducibles. Provisiones. Existencias. *No es deducible la dotación a la provisión por depreciación de existencias basada en meras expectativas.* El criterio utilizado por la entidad consiste en un criterio de obsolescencia comercial considerando la procedencia de dotar una provisión, por distintos importes, en función de la antigüedad del bien en cuestión, si es inferior a doce meses, llegando a determinar una provisión por el valor íntegro contable de todas las piezas de recambio y accesorios cuando no se hubiera vendido ninguna unidad de las mismas en los doce meses anteriores.

Pues bien, la Inspección considera, y el Tribunal comparte su criterio, que los métodos de cálculo utilizados por el obligado tributario para determinar el importe de la dotación a la provisión por depreciación de existencias no se basan en una acreditación de disminución ya producida del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose, a juicio del Tribunal, entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo, por lo que cabe mantener el rechazo a la deducibilidad de las provisiones dotadas.

Así, no resulta fiscalmente deducible la provisión por depreciación de existencias si no está basada en una acreditada disminución, ya producida, del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo sin que un tipo determinado de mercancías se hayan vendido, como es lo que la entidad aquí planteaba. La provisión por depreciación o pérdida por deterioro de existencias se dotará contablemente y, en consecuencia, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades cuando, en la fecha de cierre del ejercicio se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 10.
RD 1514/2007 (PGC), NV. 10.^a y 13.^a.

Tribunal Económico-Administrativo Central
SALA PRIMERA
FECHA: 26 de abril de 2022

RECURSO: 00-07366-2019
CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.
NATURALEZA: RECURSO DE ALZADA
RECORRENTE: **XZ, S.L.** - NIF ...
REPRESENTANTE: ... - NIF ...
DOMICILIO: ... - España

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 12 de septiembre de 2019 recaída en los expedientes acumulados relativos a las reclamaciones económicas - administrativas (15-04690-2016, 15-06053-2016, 15-06054-2016 y 15-06055-2016) previamente interpuestas contra liquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2011 y 2012, y la sanción conexas, todos ellos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Galicia.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 10/12/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 31/10/2019 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia identificada en el encabezamiento. Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

Segundo.

Con fecha 10 de febrero de 2015 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Galicia, se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general de la situación tributaria de la entidad **XZ SL**, con N.I.F. ..., sociedad dominante del grupo fiscal número ..., en relación con su IS de los ejercicios 2011 y 2012.

En el curso del procedimiento inspector no se produjeron ni periodos de interrupción justificada ni dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria.

Como resultado de las actuaciones de comprobación e investigación, se extendió, en fecha 24 de febrero de 2016, el acta de disconformidad, modelo **A02**, con número de referencia ...**36**, en la que, el actuario encargado del procedimiento, recogió la propuesta de regularización que, relación con el concepto y periodos indicados, consideró procedente. En la misma fecha se extendió el acta de conformidad **A01- ...74** sobre aquellos ajustes, relativos a ese tributo y períodos, considerados procedentes por el actuario, a los que prestó conformidad el obligado.

Presentadas alegaciones por la interesada frente a la propuesta recogida en dicha acta **A02 - ...36**, la Jefa de la Oficina Técnica dictó el 23 de junio de 2016, notificado en la fecha de 27 de junio de 2016, el correspondiente acuerdo de liquidación, confirmando íntegramente la propuesta, practicando, así, regularización definitiva por el IS de los ejercicios comprobados, de la que resultaba una deuda total a ingresar por importe de 233.434,80 euros, de los que 199.364,07 euros correspondían a la cuota y 34.070,73 euros correspondían a intereses de demora.

El detalle de la liquidación practicada fue el siguiente (en euros):

EJERCICIO 2011

Cuota a ingresar: 207.477,82
Intereses de Demora: 35.153,60
Total a Ingresar: 198.577,62

EJERCICIO 2012

Cuota a ingresar: -8.113,75
Intereses de Demora: - 1.082,87
Total a Ingresar: - 9.196,62

Tercero.

Los hechos que han dado lugar a la regularización son, en síntesis, los siguientes:

El obligado tributario es la sociedad dominante del grupo fiscal número ... (entre sus actividades principales se encuentra la venta, alquiler, mantenimiento y reparación de vehículos de motor, y venta de repuestos y accesorios), y, como resultado de la comprobación practicada sobre la declaración consolidada por su IS de los ejercicios 2011 y 2012, se procede a incrementar las bases imponibles declaradas en los importes correspondientes a las pérdidas por deterioro de existencias dotadas por una serie de sociedades dependientes en relación con recambios y accesorios, al no admitirse el método empleado para acreditar que el valor neto de realización de los activos fuese inferior a su precio de adquisición, tal como requiere la normativa contable aplicable.

Cuarto.

Trayendo causa de la liquidación dictada, y considerando la Inspección que los hechos descritos podrían ser constitutivos de infracción tributaria, fue incoado un procedimiento sancionador abreviado que concluyó el 19 de julio de 2016 en que se dictó, por la Jefa de la Oficina Técnica, un acuerdo sancionador mediante el que, efectivamente, se consideraba que la entidad era responsable de la comisión de una infracción tributaria leve de las tipificadas en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT), resultando una sanción a ingresar por importe de 99.682,03 euros, siendo objeto de notificación el mismo 19 de julio de 2016.

Quinto.

Disconforme con los referidos actos - tanto el acuerdo de liquidación como el de imposición de sanción - el obligado interpuso, en fecha de 27 de julio de 2016, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (TEARG), el cual las resolvió acumuladamente en fecha de 12 de septiembre de 2019, desestimando la impugnación dirigida contra los acuerdos liquidatorios, que se confirman íntegramente, pero estimando las reclamaciones relativas al acuerdo sancionador, que se anula.

Sexto.

Notificada dicha resolución el día 1 de octubre de 2019, en fecha 31 de octubre de 2019 se interpuso, contra la misma, el presente recurso de alzada, mediante escrito en que se vierten las alegaciones que se resumen a continuación:

- Falta de motivación e incongruencia omisiva del TEAR.
- Incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, obviando las normas procedimentales de la LGT.
- La Administración no puede ir en contra de sus propios actos, habiendo sido comprobado, en ejercicios anteriores, el procedimiento de dotación y, con ello, la deducción de los deterioros de existencias, sin que se realizara ninguna regularización al respecto.
- Improcedente rechazo por parte de la Inspección de la deducción fiscal de las pérdidas por los deterioros de existencias de recambios y accesorios dotados por las entidades del grupo fiscal, sin haber aportado prueba alguna de que el valor neto realizable acreditado por el contribuyente, y utilizado para realizar dichas dotaciones, fuese incorrecto. En ese sentido, señala que el cálculo realizado por la Inspección del ajuste por dichos deterioros de existencias es incorrecto.
- Finalmente, se hace referencia a la necesidad de llevar a cabo una regularización completa del contribuyente y de su situación tributaria en cuanto al IS.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de la resolución impugnada.

Tercero.

En su primera alegación, el reclamante sostiene que la resolución del TEARG, descrita en los ANTECEDENTES DE HECHO, incurre en incongruencia omisiva ya que adolece de una total falta de motivación, enfatizando que dicho Tribunal tendría que haber respondido a todas las alegaciones y argumentos planteados en la reclamación en primera instancia, motivando, concretamente, el por qué ha entendido que la actuación de la Inspección en este ha sido correcta.

Frente a las referidas alegaciones, en primer lugar, debe determinarse qué se entiende, a estos efectos, por incongruencia omisiva. En ese sentido, sirva recordar lo recogido en nuestra Resolución de 13 de enero de 2016 (RG 6396/13), en la que nos remitíamos, a este respecto, a lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 5 de febrero de 2010, definiendo la incongruencia omisiva del siguiente modo:

<<Expuestas las posiciones de las partes, cabe entrar a analizar la pretendida incongruencia omisiva. La STC 278/2006, de 25 de septiembre de 2006, recoge los distintos tipos de incongruencia procesal, en la que define la incongruencia omisiva como aquella que tiene lugar "cuando el órgano judicial deje sin contestar alguna de las pretensiones sometidas a su consideración por las partes siempre que no quepa interpretar razonablemente el silencio judicial como una desestimación tácita cuya motivación pueda inducirse del conjunto de los razonamientos

contenidos en la resolución" (SSTC 202/1998, de 14 de octubre; 124/2000, de 16 de mayo; y 85/2006, de 27 de marzo).

Asimismo, la STS de 5 de febrero de 2010, recurso 10637/2004, establece las pautas para apreciar casos de incongruencia omisiva así como una serie de precisiones:

<<La congruencia es, en definitiva, un requisito de la sentencia, especialmente de su parte dispositiva, que comporta la adecuación del fallo a las pretensiones formuladas por las partes y a los motivos aducidos por éstas. La congruencia se resuelve en una comparación entre dos extremos: las pretensiones de las partes y la resolución del juzgador.

El primer término del binomio lo constituyen las pretensiones contenidas en la demanda y en la contestación. Y el segundo término del juicio comparativo es, esencialmente, el fallo o parte dispositiva de la sentencia; pero la incongruencia también puede darse en los fundamentos jurídicos predeterminantes del fallo que constituyan la ratio decidendi, si la sentencia contempla causas de pedir diferentes de las planteadas por las partes o no se pronuncia sobre alguna de las alegadas por la parte demandante.

Así, en STS de 8 nov. 1996 (RJ 1996, 8431) señalamos que «la congruencia es, fundamentalmente, un requisito de la parte dispositiva de la sentencia que comporta su adecuación a las pretensiones formuladas por las partes y a los motivos por ellas aducidos [...] para un examen preciso de su concurrencia, debe tenerse en cuenta que argumentos, cuestiones y pretensiones son discernibles en el proceso administrativo y la congruencia exige del Tribunal que éste se pronuncie sobre las pretensiones; y requiere un análisis de los diversos motivos de la impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional». Y, asimismo, en STS de 30 abril 1996 (RJ 1996, 3316) , se pone de manifiesto que «el principio de congruencia en el orden Contencioso-Administrativo es más riguroso que en el orden civil, pues mientras en éste la congruencia de la sentencia viene referida a la demanda y a las demás pretensiones deducidas (art. 359 LEC/1881 (LEG 1881, 1)), las Salas de lo Contencioso-Administrativo juzgan dentro del límite de las pretensiones deducidas y de las alegaciones que las partes formulan para fundamentar el recurso o la oposición».

La LJCA contiene diversos preceptos relativos a la congruencia de las sentencias.

El art. 33.1, que establece que los órganos del orden jurisdiccional Contencioso- Administrativo juzgarán dentro del límite de las pretensiones formuladas por las partes y de los motivos que fundamenten el recurso y la oposición. Impone, por tanto, la congruencia de la decisión comparándola con las pretensiones y con las alegaciones que constituyan motivos del recurso y no meros argumentos jurídicos.

Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTs de 13 de octubre de 1998 (RJ 1998, 8266) y 12 de mayo de 2001 (RJ 2001, 3707) , entre otras muchas).

En este sentido, ya en una STS de 5 de noviembre de 1992 (RJ 2002, 10009) que sirve de constante referencia cuando se dilucida la existencia de una posible incongruencia omisiva, la Sala tuvo ocasión de señalar determinados criterios para apreciar la congruencia de las sentencias, señalando que en la demandar contencioso administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica. Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposición que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No así sucede con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un iter paralelo a aquel discurso.

El requisito de la congruencia, en fin, no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTs de 20 de diciembre de 1996 (RJ 1996, 8963) y 11 de julio de 1997 (RJ 1997, 6104) , entre otras muchas).

Por consiguiente, para determinar si existe incongruencia en una sentencia es preciso confrontar su parte dispositiva con el objeto del proceso, delimitado por sus elementos subjetivos (partes), y objetivos (causa de pedir y petitum); de manera que la adecuación debe extenderse tanto a la petición, como a los hechos y motivos de la pretensión, sin perjuicio de que, en virtud del principio iura novit curia , el órgano judicial no haya de quedar sujeto, en el razonamiento jurídico que le sirve de motivación para el fallo, a las alegaciones de las partes, pudiendo basar sus decisiones en fundamentos jurídicos distintos.

Ahora bien, como señalan SSTs del Tribunal Supremo de 30 abril de 1996 (RJ 1996, 3316) y 2 de octubre de 2006 (RJ 2006, 7575) el respeto al principio de congruencia no alcanza a limitar la libertad de razonamiento

jurídico del Tribunal de instancia, ni tampoco le obliga a reconocer el orden de alegaciones de las partes, bastando con que establezca los hechos relevantes para decidir el pleito y aplicar la norma del ordenamiento jurídico que sea procedente.

En definitiva, es cierto que, conforme a la doctrina de esta Sala, se incurre en incongruencia, cuando la sentencia omite resolver sobre alguna de las pretensiones y cuestiones planteadas en la demanda "incongruencia omisiva o por defecto". La sentencia que silencia la respuesta a concretas peticiones de las partes o cuando su parte dispositiva se remite a lo expuesto en alguno de los fundamentos jurídicos, del que no se puede deducir claramente lo que determina o establece, al dejar imprejuzgada una cuestión objeto del litigio, incurre en incongruencia omisiva.>>

Así pues, dentro de la reclamación debe distinguirse lo que son las pretensiones de la parte, fundamentadas en unos determinados motivos de impugnación y cuestiones que se han de manifestar mediante una serie de argumentos jurídicos, debiendo el Tribunal pronunciarse sobre las pretensiones, analizando los motivos o cuestiones no estando obligado a seguir las argumentaciones de la parte y todo ello sin perjuicio de que como señala en sus sentencias el Tribunal Constitucional pueda interpretarse una desestimación tácita del conjunto de razonamientos contenidos en la Resolución.>>

Ya en nuestra Resolución de 23 de octubre de 2008 (RG 4037/08), confirmada por SAN de 17-11-2011 (rec. nº. 15/2011), diferenciábamos, al objeto de la cuestión que aquí nos ocupa, entre "argumentaciones y pretensiones", en relación a una reclamación en la que el contribuyente alegaba, igual que ahora, incongruencia de la resolución de un TEAR, al no haber resuelto todas las alegaciones formuladas o planteadas específicamente en la reclamación, indicando lo siguiente:

<<En definitiva, hay que distinguir entre las alegaciones que las partes formulen para fundar sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas, toda vez que si bien respecto de las primeras no es necesaria para la satisfacción del derecho a la tutela judicial efectiva una contestación explícita y pormenorizada a todas y cada una de ellas, pudiendo bastar con una respuesta más o menos genérica, no ocurre lo mismo con el nivel de exigencia de la congruencia con las pretensiones efectivamente deducidas, siendo necesario en este último caso, para no incurrir en incongruencia omisiva, que al menos pueda deducirse de lo resuelto una respuesta tácita o inherente al conjunto de los razonamientos contenidos en la pretensión de que se trate de manera que cabalmente pueda deducirse que no sólo el órgano decisor tomó en consideración la pretensión deducida sino, además, el motivo de la respuesta tácita.

Y en reciente sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2004 (recurso 4080/1999), el Alto Tribunal declaraba:

«En la doctrina de esta Sala la incongruencia omisiva se produce cuando en la sentencia "no se resuelve alguna de las cuestiones controvertidas en el proceso" (art. 80 LJ/56; art. 67 LJCA). Es conocido que la primera jurisprudencia identificaba "cuestiones" con "pretensiones" y "oposiciones", y aquéllas y éstas con el "petitum" de la demanda y de la contestación, lo que llevó en más de una ocasión a afirmar que cuando la sentencia desestima el recurso resuelve todas las cuestiones planteadas en la demanda. Pero es cierto, sin embargo, que esta doctrina fue matizada e, incluso superada, por otra línea jurisprudencial más reciente de esta misma Sala que viene proclamando la necesidad de examinar la incongruencia a la luz de los arts. 24.1 y 120.3 de la CE; de aquí que para definirla no baste comparar el "suplico" de la demanda y de la contestación con el "fallo" de la sentencia, sino que ha que atenderse también a la "causa petendi de aquéllas" y a la motivación de ésta (Sentencias de 25 de marzo de 1992, 18 de julio del mismo año y 27 de marzo de 1993, entre otras). Así, la incongruencia omisiva se produce esencialmente cuando no existe correlación entre las pretensiones de las partes y el fallo de la sentencia, pero ello incluye también los supuestos en que en la fundamentación de ésta se produce una preterición de la "causa petendi", es decir, de las alegaciones o motivos que sirven de fundamento a los escritos de demanda y contestación (Cfr. SSTS de 13 de octubre de 1998 y 12 de mayo de 2001).

En este sentido, desde la STS de 5 de noviembre de 1992, esta Sala viene señalando determinados criterios para apreciar la congruencia o incongruencia de las sentencias, advirtiendo que en la demanda contencioso-administrativa se albergan pretensiones de índole varia, de anulación, de condena etc., que las pretensiones se fundamentan a través de concretos motivos de impugnación o cuestiones, y que las cuestiones o motivos de invalidez aducidos se hacen patentes al Tribunal mediante la indispensable argumentación jurídica.

Argumentos, cuestiones y pretensiones son, por tanto, discernibles en el proceso administrativo, y la congruencia exige del Tribunal que éste no solamente se pronuncie sobre las pretensiones, sino que requiere un análisis de los diversos motivos de impugnación y de las correlativas excepciones u oposiciones que se han planteado ante el órgano jurisdiccional. No sucede así con los argumentos jurídicos, que no integran la pretensión ni constituyen en rigor cuestiones, sino el discurrir lógico-jurídico de las partes, que el Tribunal no viene imperativamente obligado a seguir en un íter paralelo a aquel discurso.

Asimismo, esta Sala tiene declarado que el principio de congruencia no requiere una correlación literal entre el desarrollo dialéctico de los escritos de las partes y la redacción de la sentencia. El requisito de la congruencia no supone que la sentencia tenga que dar una respuesta explícita y pormenorizada a todos y cada uno de los argumentos de las partes, siempre que exteriorice, tomando en consideración las pretensiones y alegaciones de aquéllas, los razonamientos jurídicos que, en el sentir del Tribunal, justifican el fallo (Cfr. SSTS de 20 de diciembre de 1996 y 11 de julio de 1997, entre otras muchas). Basta con que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (sentencias del Tribunal Supremo de 11 de abril de 1991, 3 de julio de 1991, 27 de septiembre de 1991, 25 de junio de 1996 y 13 de octubre de 2000, entre otras muchas). Y se han de ponderar, además, las circunstancias singulares para inferir si el silencio respecto de alguna pretensión ejercitada debe ser razonablemente interpretado como desestimación implícita o tácita de aquélla (sentencias del Tribunal Supremo de 25 de octubre de 1993 y 5 de febrero de 1994)».>>

Este criterio ha sido reiterado tanto por este Tribunal (entre otras, podemos citar RG 2131/13, RG 3747/13, RG 6490/11, RG 1085/12, RG 6721/13), así como el Tribunal Supremo (STS rec. nº. 3257/2012, STC 188/1999, STS de 05-02-2010, rec. nº. 10637/2004, STS de 21-02-2017, rec. nº. 441/2016).

Por tanto, dado que la resolución del TEAR de Galicia ha atendido todas las pretensiones formuladas por el obligado tributario en sus alegaciones, aunque no hayan sido contestadas expresamente todas sus argumentaciones no cabe apreciar vulneración alguna de su derecho a ser oído, ni la existencia de incongruencia omisiva que deba suponer la anulación de la resolución dictada.

Así las cosas, este Tribunal acuerda desestimar las alegaciones formuladas por el interesado y confirmar la Resolución del TEAR de Galicia en lo que a esta cuestión se refiere.

Cuarto.

El obligado alega a continuación que la Inspección que dictó la liquidación por el IS de 2011 y 2012 incumplió el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras de las que resultó aquella regularización, obviando así las normas procedimentales recogidas en la LGT. Señala, a estos efectos, que la propia Inspección admite en el acuerdo de liquidación que se ha superado el plazo máximo de duración de las actuaciones, y que, sin embargo, no se produjo ningún acto de reanudación formal de las actuaciones en el que se le informase, como obligado tributario, sobre los conceptos y períodos a que alcanzaban las actuaciones inspectoras.

En relación con la referida cuestión, conviene empezar señalando que el inicio de las actuaciones, en este caso, se produjo en fecha 10 de febrero de 2015, extendiéndose el acta de disconformidad en fecha de 24 de febrero de 2016, es decir, una vez sobrepasado el plazo máximo de duración de las actuaciones que, se acuerdo con el artículo 150 LGT aplicable "ratione temporis" era de doce meses, sin que, sin embargo, se hiciese ninguna referencia a dicho incumplimiento del plazo ni a la reanudación de actuaciones de comprobación sobre el mismo concepto y períodos, siendo en el acuerdo de liquidación en el que sí se recogió un expreso reconocimiento al incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras señalando, no obstante, que el mismo (el acuerdo de liquidación) se dictaba dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y los períodos en cuestión, por lo que se debía considerar válidamente dictado, y con su notificación, interrumpida la prescripción del derecho de la administración a liquidar dichos conceptos.

Así, en el acuerdo de liquidación se manifestaba lo siguiente:

"Segundo.- Cómputo del plazo

Considerando la fecha de inicio de estas actuaciones, el 10/02/2015, y según lo dispuesto en la DTª única de la Ley 34/2015 de modificación parcial de la LGT, resulta de aplicación a este expediente el artículo 150 de esta norma según su redacción vigente en dicha fecha, en el cual se indica:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en

régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice.

Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

2. La interrupción injustificada del procedimiento inspector por no realizar actuación alguna durante más de seis meses por causas no imputables al obligado tributario o el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas hasta la interrupción injustificada o durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo.

En estos supuestos, se entenderá interrumpida la prescripción por la reanudación de actuaciones con conocimiento formal del interesado tras la interrupción injustificada o la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1 de este artículo. En ambos supuestos, el obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la reanudación de las actuaciones que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley.

Tendrán, asimismo, el carácter de espontáneos los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras."

En consecuencia, considerando que no se han producido períodos de interrupción justificada ni dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, tal y como se recoge al comienzo del presente acuerdo, el plazo de duración de las actuaciones inspectoras finaliza el 09/02/2016, con los efectos previstos anteriormente.

Como hechos relevantes debemos indicar que a la fecha del presente acuerdo no se ha producido la prescripción de ninguno de los períodos a los que refiere esta comprobación, Impuesto sobre Sociedades 2011 y 2012, por lo que debemos considerarlo válidamente dictado, a la vez que se entenderá de nuevo interrumpida esta prescripción con ocasión de su notificación al obligado tributario.

Por otro lado, no consta la realización de ingresos por parte del sujeto pasivo a cuenta de esta liquidación entre la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras y el día de hoy."

A su vez, en cumplimiento de lo dispuesto en el apartado 6 del referido artículo 150, que establece:

"6. El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y períodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y período objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta Ley.

c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento.

La Inspección, teniendo en cuenta estas conclusiones sobre el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones, procede a calcular los intereses de demora derivados de la regularización computándolos únicamente hasta la fecha del incumplimiento del plazo de duración, esto es, hasta el 09/02/2016. A efectos del límite del plazo de doce meses, únicamente señalar que, de acuerdo a lo dispuesto por este TEAC en resolución de 19 de febrero

de 2019 (RG 6257/2017) en cumplimiento de lo establecido por el Tribunal Supremo en sentencia de 4 de abril de 2017, dictada en recurso de casación para la unificación de doctrina, num. 2659/2016, el plazo de 12 meses fijado en el artículo 150.1 de la LGT termina en el día correspondiente al mismo ordinal que el de la notificación del inicio del procedimiento, por lo que, en realidad el plazo de doce meses, finalizaría el 10/02/2016.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado ya que, si bien es cierto que no cabe aceptar que el acta de disconformidad, extendida en fecha 24 de febrero de 2016, es decir, después del incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones, pueda considerarse como un acto formal de reanudación de éstas, suponiendo una nueva interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo y ejercicios comprobados, al incumplir lo dispuesto, en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016), para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, en este caso un acta de inspección, tenga efectos interruptivos, que son: 1) Dictar un acuerdo formal de reanudación; 2) Poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos; y 3) Indicar los objetos y períodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes, (sin que la Inspección le hubiera atribuido en todo caso tal carácter), el acuerdo de liquidación se dictó el 23 de junio de 2016 y se notificó el 27 de junio de 2016, esto es, dentro del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar tanto el Impuesto sobre Sociedades de 2011 y 2012, siendo claro y pacífico que el acuerdo de liquidación dictado y notificado dentro de plazo de plazo, interrumpe la prescripción de conformidad con lo previsto en el artículo 68.1 a) de la LGT que establece:

"1. El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria que proceda, aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario."

Cabe citar, a estos efectos, una reciente sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2021 (Rec. 1060/2021) que ante la cuestión de intereses casacional de "Determinar la fecha a la que ha de estarse para comprobar si la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria ha prescrito una vez constatada la inexistencia de interrupción de la prescripción por el exceso del plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector. En particular, ha de discernirse si ha de fijarse ese momento en la notificación de la liquidación o en la ulterior interposición de un recurso o reclamación frente a este acto por parte del interesado" y de acuerdo a lo ya establecido en sentencias anteriores de 20 de febrero de 2018 (rec. 2858/2016), 3 de marzo de 2018 (rec. 176/2017) y 1 de septiembre de 2017 (rec. 1486/2016) señala:

"La sentencia recurrida, como se hace constar expresamente en la misma, tras constatar la superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y teniendo en cuenta que uno de los efectos derivados del transcurso del plazo máximo de duración del procedimiento del artículo 150.1 LGT/2003 es la pérdida del efecto interruptivo de la prescripción consecuencia de las actuaciones desarrolladas (artículo 150.2.a) LGT/2003), entiende, en contra de la jurisprudencia de esa Sala que el primer acto interruptivo de la prescripción posterior a la superación de ese plazo, fue la interposición de un recurso o reclamación, en este caso, una reclamación económico administrativa, formulada el 28 de julio de 2015, cuando ya había transcurrido el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 (el 25 de julio de 2015) y no cuando se notificó, el 1 de julio de 2015, el acto de liquidación derivado de esas actuaciones antes de que transcurriera ese plazo.

Como sostiene la recurrente la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Valencia entra en contradicción con la doctrina del Tribunal Supremo de la que son ejemplo las sentencias de 20 de febrero de 2018 rc. 2858/2016, 3 de marzo de 2018 c. 176/2017 y 1 de septiembre de 2017 c. 1486/2016.

En el FD Cuarto de la primera de las sentencias citadas de esa Sala, de 20 de febrero de 2018 c. 2858/2016, con cita de las Sentencias de 28 de enero de 2011 c. 5006/2005, y 27 de diciembre de 2010, c. u.d. 86/2017, se dice lo siguiente:

"(...) La recurrente sostiene que, se han infringido esos preceptos, por cuanto se reconoce en la sentencia que se ha superado el plazo máximo de doce meses de duración del procedimiento de comprobación e investigación tributaria, así como que una dilación imputable al contribuyente por 42 días no puede calificarse como tal, al no concurrir los requisitos legales para que ese período de tiempo sea una dilación imputable al contribuyente, y en consecuencia se ha producido la caducidad del procedimiento inspector, no pudiendo la Administración dictar resolución alguna que suponga una liquidación tributaria, aunque ésta se dicte y se notifique antes de haber transcurrido el plazo de prescripción, sino que procede reconocer la caducidad del procedimiento y archivo del mismo.

Cabe oponer, como hace la sentencia recurrida, la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2011 -recurso de casación 5006/2005 - y la que en ella se cita, la sentencia de 27 de diciembre de 2010 -recurso de casación para unificación de doctrina 86/2007 - y la formativa contenida en el art. 29.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, así como el art. 36 quater del Reglamento de la Inspección de los Tributos de 1986, modificado por R.D. 136/2000, y ahora el art. 150.2 de la Ley General Tributaria 58/2003, sobre la única consecuencia que se produce, de no haber respetado los referidos plazos, y es que no se considera interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones, y la obligación de la Administración de resolver el procedimiento, y si la notificación de la liquidación se produce dentro del plazo de prescripción de cuatro años, el procedimiento y la liquidación son plenamente válidos".

En la misma línea, respecto a la eficacia interruptiva de la prescripción del acuerdo de liquidación, esa Sala, de nuevo, en sentencia 521/2018 de 23/03/2018, o la sentencia 1364/2017 dictada el 01/09/2017 por el Tribunal Supremo en el recurso 1486/2016.

Como consecuencia de todo ello en la resolución del referido recurso establece:

"SEGUNDO.- Resolución del recurso.

En consecuencia compartimos con la recurrente que, una adecuada exégesis del artículo 150.1 de la LGT/2003, en su redacción originaria, en relación con el artículo 68.1. a) del mismo Cuerpo legal, de acuerdo con la doctrina de esa Sala, lleva sin problema a entender, **en los casos de superación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector legalmente establecido, la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos de una posible prescripción de la acción para determinar la deuda tributaria es la de notificación del acuerdo de liquidación que pone fin al procedimiento inspector y no la ulterior fecha de interposición de un recurso o reclamación**. Por lo que como respuesta a la cuestión suscitada por el auto e admisión procede la siguiente respuesta:

"Interpretando los artículos 150.1 y 68.1.a) LGT/2003 la fecha a la que ha de estarse para comprobar la potestad de la Administración para determinar la deuda tributaria, una vez superado el plazo legalmente previsto para la tramitación del procedimiento inspector, con la consiguiente pérdida del efecto interruptivo de la prescripción derivado del inicio de las actuaciones inspectoras, es, en todo caso, la de notificación del acuerdo de liquidación."

Se desestima, por tanto, la alegación del obligado en el presente punto.

QUINTO.- Se alega, también, que la regularización practicada por la Inspección supone una vulneración de la doctrina de los actos propios y del principio de confianza legítima ya que había sido comprobado, en el marco de actuaciones relacionadas con el tributo de ejercicios anteriores, el procedimiento de dotación y, con ello, la deducción de los deterioros de existencias, sin que, sin embargo, se realizara ningún ajuste al respecto.

Frente a la referida alegación hay que señalar que, sobre la aplicabilidad de la doctrina de los actos propios, este Tribunal Económico-Administrativo Central, entre otras, en su Resolución de 4 de abril de 2017 (RG 3624/2013), ha señalado lo siguiente:

<<En cuanto al sistema de cesión de vehículos a los trabajadores, de nuevo se trata de una cuestión que ha sido ya analizada por este Tribunal Central con ocasión de las reclamaciones económico administrativas interpuestas por los mismos reclamantes frente a los acuerdos de liquidación practicados por el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el seno del mismo procedimiento inspector que ahora nos ocupa.

De esta forma, en las recientes resoluciones de fecha 26 de enero de 2017 (recaídas en reclamación con RG 3491/2013 y acumuladas por el IVA del ejercicio 2007 y en reclamación con RG 3439/2013 y acumuladas por el IVA de 2008 y 2009), nos pronunciábamos (Fundamentos TERCERO en ámbas):

<<La siguiente de las alegaciones planteadas se refiere a la separación del criterio de la Administración en relación a una misma actuación por el mismo concepto y tributo realizado por los actuarios de la Inspección en comprobaciones de ejercicios anteriores. Señala que se vulneran los principios de actos propios y confianza legítima. En concreto, alude a lo largo del escrito de alegaciones a las actuaciones de comprobación e investigación del período 2003-2005.

Sobre esta cuestión ha establecido este Tribunal Central como criterio a seguir, de acuerdo a la resolución 5071/2012, de 17 de noviembre de 2015, lo siguiente:

Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario, recogida en múltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos

condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante

En cuanto al principio de confianza legítima en el ámbito comunitario, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento séptimo se mencionan:

<<Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable>>.

En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables.

Tras exponer el criterio establecido por este Tribunal en esta cuestión, es claro que también debe desestimarse esta alegación por cuanto la alusión genérica a una vulneración al principio de los actos propios y de confianza legítima requiere una actuación que suponga una manifestación de voluntad por parte de la Administración acerca de la aplicación de una determinada norma donde se ponga de manifiesto la permanencia en iguales términos de todos los factores que afectan a la aplicación de un tributo.

La sociedad reclamante indica que se produce esta situación como consecuencia de una actuación inspectora en ejercicios previos en los que produciéndose la misma circunstancia respecto de algunos de los elementos regularizados en este acuerdo no se practicó liquidación. Asume XX una voluntad tácita de no regularizar el comportamiento de la interesada.

Sin embargo, no puede coincidir con ese criterio este Tribunal Central dado que, como se ha manifestado previamente, no ha existido actuación alguna de la Administración Tributaria anterior respecto de los diferentes elementos que señala la interesada. Considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro sino se realizó en el pasado. Además, no es infrecuente el cambio de criterio respecto a determinadas situaciones cuando se entienda que la norma debe ser aplicada en un modo diferente a como se venía actuando previamente.

Por tanto, cabe desestimar esta alegación pues la no regularización previa de algún comportamiento del obligado tributario no ha de ser determinante para una actuación futura.>>

Y en este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su Sentencia de 22 de junio de 2016 (rec. n.º 2218/2015), señalando que "El hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces".

Y más recientemente, hay que destacar la Sentencia de 11 de octubre de 2017 (rec.1714/2016) del Alto Tribunal, en virtud de la cual (el subrayado es nuestro):

<<Procede analizar la actuación inspectora llevada a cabo por la Inspección de los Tributos respecto de los períodos de octubre de 2005 a mayo de 2008 y sus consecuencias en la aplicación de la doctrina de los actos propios y el principio de confianza legítima. La propia Inspección reconoce que se procedió a regularizar los citados períodos pero que no fueron regularizados los "Call Tv" al no haber sido comprobados.

Como pone en evidencia la parte recurrente la doctrina de los actos propios y la aplicación del principio de confianza legítima en relación con el de seguridad jurídica y el de buena fe, ha sido acogida abiertamente en la jurisprudencia emanada en el ámbito tributario. No puede obviarse que el principio de confianza legítima ha tenido cabida en nuestro derecho positivo mediante la modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, llevada a cabo por la Ley 4/1999, de 3 de enero, (aplicable al presente caso por motivos temporales) al recoger en el art. 3, nº. 1, párrafo 2º, que: «Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima», expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: «En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente». Ciertamente es que tanto el Estatuto del Contribuyente como la Ley 58/2003, hacen referencia en varias ocasiones al principio de seguridad jurídica, sin embargo ninguna mención se hace en las leyes tributarias a la confianza legítima.

No obstante ningún inconveniente existe para reconocer su aplicación en este ámbito, no ya por su carácter de principio general y manifestación del principio de seguridad jurídica reconocido en el art. 9 de la CE, pues la tutela de la confianza legítima es un principio inherente a todas las relaciones de derecho público, como expresión de los principios generales de rango constitucional, sino también, y especialmente, porque como se ha indicado se reconoce expresamente en el art. 3.1 de la Ley 30/1992, remitiéndose el art. 7.2 de la LGT, al regular las fuentes normativas del Derecho tributario declara el carácter supletorio de las Disposiciones Generales de Derecho Administrativo.

Valga de ejemplo lo dicho en la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2015, en la que se dice que:

«La doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocado repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad se ha inclinado por esta última cuando, mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de forma expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado. Pueden consultarse en este sentido las sentencias de 30 de noviembre de 2009 (casación 3582/03, FJ 3º), 26 de abril de 2010 (casación 7592/05, FJ 7º), 4 de noviembre de 2013 (casación 3262/12, FJ 2º), 9 de diciembre de 2013 (casación 5712/11, FFJJ 4º y 5º), 6 de marzo de 2014 (casación 2171/12, FJ 5º), 26 de noviembre de 2014 (casación 2878/12, FJ 4º) y 15 de enero de 2015 (casación 1370/13, FJ 4º)».

Ahora bien, si con carácter general dentro en el ámbito de las relaciones de Derecho público prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad, que se quebraría de entender válidas las actuaciones de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de la existencia de un precedente de ésta, en el ámbito tributario, por su propia naturaleza y la proyección alicectiva que su aplicación genera, alcanza especial intensidad este principio, único en el que cabe desenvolverse el principio de confianza legítima; por tanto, la confianza legítima generada por actuación propia tiene su proyección en el ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no respecto de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho público, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos; la confianza debe ser legítima, esto es, dentro de la legalidad.

Acotado el margen en el que hemos de realizar el análisis propuesto, desde luego no cabe desvirtuar la aplicación de los principios invocados por la parte recurrente porque la Inspección de los Tributos en los períodos de 2005 a 2008 no comprobaba los concursos "Call Tv", puesto que consta que las actuaciones inspectoras tuvieron carácter general sobre el referido concepto tributario y tuvieron los actuarios a su disposición los soportes en los que se documentaban todos los "Call Tv" celebrados en los citados períodos, y como en otras ocasiones se ha indicado por este Tribunal, la inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones liquidaciones.

La LGT, art. 142.1 enuncia indistintamente los medios de que podrán valerse en la actuación inspectora de comprobación e investigación, ambas funciones tienen carácter indagatorio e inquisitivo y a través de ellas la Inspección busca la verdad material y la obtención de pruebas suficientes para la correcta aplicación de la norma tributaria y ha de dirigirse a asentar unos datos y hechos firmes sobre los que liquidar, en consonancia con los que

exija la ley del tributo para su aplicación. La intervención inspectora en la aplicación del tributo no se agota en la comprobación e investigación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, para verificar el correcto cumplimiento de las normas. La actuación inspectora se extiende también a la calificación de los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario, con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos. El acto propio no sólo se manifiesta expresamente, sino incluso puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos, y en otras ocasiones hemos dicho que «De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate». Se contempla las actuaciones inspectoras no aisladamente con referencia y trascendencia respecto del concreto periodo y concepto investigado, sino con vocación de trascender estos para proyectarse y quedar vinculada en cuanto a actuaciones futuras.

Por todo ello, dado que la Inspección en los periodos 2005 a 2008 tuvo a su disposición la totalidad de los datos necesarios, no puede ampararse para desvincularse de su actuación y su proyección de futuro el no haber comprobado los "Call Tv", cuando su actuación con carácter general se extendía a la regularización de las operaciones referentes a la tasa de juego, pues los efectos de su actuación se extiende no sólo a los efectivamente realizados sino también a aquellos que habiéndose podido hacer no se han hecho.

De todo lo actuado se colige que la parte actora consideró la no sujeción de los "Call Tv" en base a signos externos de carácter objetivo, la respuesta de la EPELEA, cuya competencia y autoridad en la materia que nos ocupa ya se ha puesto de manifiesto, y la actuación inspectora vista en la regularización de los periodos de 2005 a 2008, suficientemente concluyentes para inducir a confiar en la apariencia de legalidad que revela las citadas actuaciones.

Lo cual conduce al conflicto por el enfrentamiento entre el principio de confianza legítima con el de el interés público, debiéndose decantar el mismo a favor del interés público, al poseer este prevalencia y primacía sobre la confianza legítima. No puede obviarse que el hecho imponible o presupuesto de hecho del tributo, sometido al principio de legalidad, es definido en el artículo 20 de la LGT, «El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal», otorgándole la ley la función de configurar el tributo, y como se ha puesto de manifiesto, así los pronunciamientos jurisprudenciales, los "Call Tv", en los periodos que nos ocupa, en cuanto "rifa", configuraban el hecho imponible que lo sujetaban a la tasa; es doctrina consolidada la recogida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2013, consistente en que la circunstancia de que una operación no haya sido regularizada en ejercicios anteriores, no es obstáculo para que se proceda a hacerlo en otro posterior.

Todo lo cual ha de llevarnos a rechazar las pretensiones de la demandante.>>

Así, la falta de regularización de una concreta cuestión en ejercicios anteriores, fruto de actuaciones de comprobación desarrolladas para ese ejercicio, no impide, per se, que el hecho en cuestión pueda ser regularizado posteriormente, en el marco de otras actuaciones seguidas en relación a ejercicios posteriores, no derivándose de ello una vulneración de la "doctrina de los actos propios", puesto que para que se produzca dicha afectación es necesario que exista un primer acto expreso de la Administración declarativo de derechos, que afecte al hecho controvertido, y que haya generado confianza en el obligado tributario, en los términos expuestos. Lo contrario, implicaría vetar cada actuación Administrativa a practicar en el futuro por no haber efectuado regularización alguna en el pasado.

En estos términos, se ha pronunciado también este Tribunal Económico-Administrativo Central en diversas resoluciones más recientes, destacando la Resolución de 26 de enero de 2017 (RG 3439/2013).

Además, a mayor abundamiento, en la comprobación efectuada respecto de la entidad en los ejercicios anteriores (2000 y 2001), no se cita siquiera por la reclamante ningún extracto del acta y/o acuerdo de liquidación en el que la Inspección justifique o motive la procedencia de la provisión por depreciación de existencias, por lo que, en definitiva, no se tiene constancia de acto previo alguno en el que la Administración tributaria se pronunciase expresamente sobre dicha cuestión, convalidando lo hecho por el obligado tributarioal respecto.

En consecuencia, en virtud de la jurisprudencia y doctrina antes citada, no podemos considerar que exista en el presente caso vulneración de la doctrina de los actos propios, por lo que procede desestimar las alegaciones de la reclamante en este punto.

Sexto.

En cuanto al fondo de la regularización practicada, confirmada por el TEAR, el reclamante sigue planteando, en esta segunda instancia de la vía revisora, la procedencia de la deducción de la provisión por deterioro de

existencias dotada en relación a las piezas recambios y accesorios y, con ello, el improcedente rechazo de la Inspección de la deducción fiscal de la misma, entendiendo que el criterio administrativo no se sustenta en prueba alguna de que el valor neto realizable acreditado por el contribuyente fuese incorrecto; en ese sentido, se señala que él ha cumplido plenamente la normativa contable y fiscal aplicable, así como la resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, citando, asimismo, en defensa de su actuación una circular de Mercedes Benz España de fecha 21/12/2011 sobre recogida de piezas de recambio y las sentencias de Tribunal Supremo de fecha 5 de julio de 2012 (rec. 2627/2009) y la Audiencia Nacional de 11 de junio de 2018 (rec. 382/2014), añadiendo que su actuación, en este punto, estuvo, en todo momento, respaldada por los informes de auditoría de las cuentas anuales.

Conviene recordar, como punto de partida del presente análisis, que la entidad reclamante, sociedad dominante del grupo fiscal ..., se dedujo fiscalmente una pérdida por deterioro de las existencias de recambios y accesorios dotada por las cuatro sociedades dependientes del Grupo (**TW S.A.U.**, **TWV S.A.U.**, **WHC S.L.U.** y **TWP S.L.U.**) que ascendió a un total de 691.592,76 euros en el ejercicio 2011 y 664.546,95 euros en el ejercicio 2012.

Dichas provisiones se efectuaron únicamente, tal y como ha quedado acreditado en el expediente, en función de la antigüedad de las piezas en cuestión. A estos efectos, el deterioro se determinaba, por esas sociedades dependientes del Grupo, en función de los días transcurridos desde el último movimiento de venta de la pieza en cuestión, de acuerdo con la siguiente escala:

Deterioro	
Menos de 102 días -----	0%
Entre 102 y 144 días-----	25%
Entre 144 y 240 días-----	50%
Entre 240 y 365 días -----	75%
Más de 365 días-----	100%

En cada año, las referidas sociedades dependientes incluían un correlativo ingreso por la reversión del deterioro de las existencias de recambios y accesorios por el importe correspondiente a pérdida por deterioro incluida en la base imponible declarada del ejercicio anterior. Así, en el ejercicio 2012 el grupo fiscal incluyó un ingreso por la reversión del deterioro de las existencias de recambios y accesorios por un importe total de 691.592,76 euros, que se corresponde con la pérdida por deterioro incluida en la base imponible declarada del ejercicio 2011.

La Inspección, fruto de sus actuaciones, ha entendido que la entidad no había acreditado que la pérdida por deterioro de valor de las existencias se acomodase a la normativa contable, considerando que no se había justificado suficientemente que, en la fecha de fin del ejercicio, el valor neto de realización de las existencias fuese inferior a su precio de adquisición; a ese respecto, se resalta en el acuerdo que, por el contrario, las pérdidas por este concepto se habían calculado en atención a criterios que se basaban, sencillamente, en la antigüedad de las piezas, por lo que consideró como gastos no deducibles, procediendo a incrementar la base imponible en los siguientes importes:

- En el ejercicio 2011 la base imponible declarada por el grupo se ha incrementado en el importe de la provisión de 691.592,76 euros dotada, en total, por las cuatro sociedades del grupo. La Inspección no ha procedido a la disminución de 564.490,88 euros por la reversión correspondiente a la pérdida registrada en 2010 ya que este importe figuró como gasto deducido en la base imponible del ejercicio 2010, ejercicio ya prescrito.

- En el 2012, la base imponible declarada por el grupo se ha incrementado en el importe de la provisión de 664.546,95 euros dotada en conjunto por las cuatro sociedades dependientes del grupo. No obstante, la Inspección entiende que resultaba también procedente una disminución de esa BI por 691.592,76 euros, los correspondientes a la reversión de la provisión dotada por la pérdida registrada en 2011.

Pues bien, hay que anticipar que este TEAC no puede sino confirmar la regularización practicada por la Inspección en los términos señalados, al coincidir con el criterio que hemos mantenido en anteriores ocasiones cuando se nos ha planteado el análisis de una cuestión semejante, vinculado a que no resulta fiscalmente deducible la provisión por depreciación de existencias si no está basada en una acreditada disminución, ya producida, del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo sin que un tipo determinado de mercancías se hayan vendido, como es lo que la entidad aquí planteaba.

El criterio utilizado por la entidad consiste en un criterio de obsolescencia comercial considerando la procedencia de dotar una provisión, por distintos importes, en función de la antigüedad del bien en cuestión, si es inferior a doce meses, llegando a determinar un provisión por el valor íntegro contable de todas las piezas de recambio y accesorios cuando no se hubiera vendido ninguna unidad de las mismas en los doce meses anteriores.

Y es que, en relación con la cuestión controvertida por lo que aquí interesa, el artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) dispone que:

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

Al no estar regulado en el TRLIS el cálculo de las provisiones por depreciación de existencias, será de aplicación lo establecido en el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que en la Norma de Registro y Valoración nº 10, establece:

"1. Valoración inicial

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción.

(...;)

1.3. Métodos de asignación de valor

Cuando se trate de asignar valor a bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

(...;)

2. Valoración posterior

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.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

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

Por su parte la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013, aunque entra en vigor el día 1 de enero de 2014 y que es de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, establece:

"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. (...)"

Dicha regulación contable es, en esencia, la misma que la que ya existía para el anterior Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (vigente en los ejercicios iniciados antes del 01 de enero de 2008) que en su Norma de Valoración 13.^a 4 de la quinta parte del PGC, establecía lo siguiente:

"4. Correcciones de valor.

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

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

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

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

(...)

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

a) que se renueven constantemente;

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

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

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

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

Dicha justificación, contrariamente a lo que viene a sostener el obligado en sus alegaciones sobre que corresponde a la Inspección en su caso demostrar que la provisión dotada no se corresponde con la depreciación efectiva, es claro que incumbe al contribuyente, pues, según 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, en este caso en lo que respecta a la deducibilidad de una serie de gastos en el Impuesto sobre Sociedades, debe ser el propio sujeto pasivo quien pruebe los hechos constitutivos de dicho derecho.

Resulta así que la carga de la prueba recae sobre la Administración en cuanto atañe a los hechos que sirven de fundamento al derecho que se reclama, correspondiendo al reclamante la de los hechos obstativos y extintivos de tal derecho, de tal manera que, si bien la Administración debe probar la concurrencia del hecho imponible que

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

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

Pues bien, la Inspección considera, y este Tribunal comparte su criterio como ya hemos adelantado, como ya hiciese el TEAR de Galicia, que los métodos de cálculo utilizados por el obligado tributario para determinar el importe de la dotación a la provisión por depreciación de existencias no se basan en una acreditación de disminución ya producida del valor de mercado de las mismas sino en una mera expectativa de depreciación, no pudiéndose, a juicio de este Tribunal, entender acreditada la depreciación por el mero transcurso del tiempo, por lo que cabe mantener el rechazo a la deducibilidad de las provisiones dotadas.

En el mismo sentido de entender no deducible la dotación a la provisión por depreciación de existencias basada en meras expectativas de depreciación para casos similares al que nos ocupa (lenta rotación de las existencias y consiguiente posibilidad de que las mismas no sean vendidas) se ha pronunciado reiteradamente la DGT en Consultas tales como la de 26 de diciembre de 2003 (nº. 2500/03) así como este TEAC en Resoluciones de 18 de mayo de 2006 (RG 2361/03), 23 de julio de 2009 (RG 3994/2007) y de 15 de junio de 2011 (RG 729/10). La sentencia de la Audiencia Nacional 11 de junio de 2018 (rec. 382/2014) citada por el reclamante esta referido a un supuesto específico en que las mercancías vendidas eran, en gran parte, no homogéneas y no sustituibles, ya que se trataba de luminarias, y muchas de ellas se hacían a medida del cliente y eran exclusivas, por ello en la referida sentencia se señala que:

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.

(...)

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.

(...)

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 propia sentencia señala que debido a la especialidad del supuesto planteado en que no existen productos homogéneas, la misma no contradice lo señalado por dicho Tribunal, en sentencias como la de 26 de enero de 2012, (que analizamos a continuación), manifestando:

"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, en el presente caso nos encontramos con piezas de recambio y accesorios de vehículos de la marca mercedes, que son claramente sustituibles existiendo en el mercado gran número de piezas homogéneas (más aun tratándose de una marca como mercedes con gran cantidad de vehículos en el mercado de ocasión de todas las épocas) y que, por tanto, encajan plenamente, con la doctrina sentada por la Audiencia Nacional sobre la improcedencia de determinar una provisión por depreciación de existencias únicamente en base a la antigüedad de las piezas no vendidas, ya que el solo hecho de que las piezas no se vendan durante un lapso de tiempo no es motivo suficiente para considerarlas depreciadas, incluso hasta el punto de llegar a reconocer que no valen nada

Cabe citar al efecto, la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 junio de 2011 (rec. 310/2009) en la que se manifiesta:

"Entrando en el examen de la primera de las cuestiones aducidas, la procedencia de la provisión por depreciación de existencias, amparada en la norma 13.14 del Plan General Contable (RD 1643/1990), ha de decirse que efectivamente la misma constituye una aplicación del principio de prudencia e imagen fiel. Pero la aplicación de esta corrección del resultado contable ha de entenderse procedente siempre que efectivamente pueda acreditarse que el valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción. La actora ha utilizado un criterio de corrección en función de la antigüedad de las mercancías, aplicado de forma automática, estableciéndose con porcentaje decreciente en función del mayor transcurso de los años. Sobre la aplicación de este criterio, y por mucho que se ampare en el informe pericial aportado en la vía económico-administrativa ya se pronunció esta Sala en sentido desestimatorio (SAN de 29/5/2003, recurso 1028/2000 de la Sección 2ª), justificándose dicha provisión, en la finalidad de dotar una partida contable para cubrir el envilecimiento o depreciación duradera, como preveía el art. 77 del RIS de 15 de octubre de 1982 (RD 2631/1982), no considerando conforme a derecho aplicar el criterio corrector del resultado contable con motivo de la depreciación de las existencias por el mero hecho de la antigüedad de las mismas. En esa sentencia se indicaba que "la mercancía no se deprecia de forma automática y absoluta por su sola permanencia en los almacenes de la empresa sin venderse, sino que debería haberse probado debidamente cuál era la realidad del precio de mercado". A falta de otro criterio válido para efectuar dicha provisión ha de entenderse por no acreditado el efecto jurídico solicitado por los recurrentes, conforme a lo dispuesto en los art. 217.2 de la LEC 1/2000 de 7 de enero y 105.1 de la Ley 58/2003, sin que corresponda a la Administración Tributaria solventar esa falta de justificación de la pretensión solicitada, al tratarse de un hecho constitutivo de su pretensión (así SAN 26/9/2006, recurso 25/2004, 16/3/2006 recurso 474/2003 de la Sección 2ª), y especialmente la STS de 3.6.2000, recurso 2585/2004, que además rechaza el criterio del recurrente pese a que se había aportado informe de auditoría)."

Asimismo, en la referida sentencia de la Audiencia Nacional de 26 enero de 2012 (rec. 107/2009), que se citaba en la sentencia 11 de junio de 2018 (rec. 382/2014), como sentencia donde se recoge la doctrina general sobre la provisión por depreciación de existencias se señala:

"Procede, en primer término, examinar la deducibilidad de las dotaciones a la provisión por depreciación de existencias declaradas por la recurrente en los ejercicios 1998, 1999 y 2000.

En cuanto a la procedencia de la deducción pretendida, tal y como esta Sala y Sección ha declarado, entre otras en Sentencia de fecha 26 de noviembre de 2009 (JUR 2010, 17663) -rec. núm. 327/2006 -, la legislación aplicable al caso no contiene una regulación específica de la provisión por depreciación de existencias, por lo que ha de estarse a lo dispuesto, en general, en el artículo 10.3 de la Ley del Impuesto, circunstancia sobre la que no se suscita controversia entre las partes, que admiten también que habrá de tenerse en cuenta la normativa contable prevista al efecto.

De esta forma, ha de partirse de la circunstancia de que la provisión que nos ocupa (norma 13ª del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (RCL 1990, 2682 y RCL 1991, 676), por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad) es la expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto como consecuencia de existencias del cierre del ejercicio, provisión que habrá de calcularse -según la norma citada- en los siguientes términos:

"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". Añade el precepto que "se entenderá por valor de mercado:

- a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de depreciación si fuese menor.*
- b) Para mercaderías o 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".

De acuerdo con el precepto, 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 PGC- 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.

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:

"A través de la experiencia y de cálculos realizados sobre las existencias en ejercicios anteriores, consideramos adecuado la dotación de una provisión por depreciación de existencias utilizando un método basado en la rotación, de forma tal que cuando un artículo permanecía más de un año sin movimientos de compra o venta, se considera que tiene una depreciación igual al 20% de su coste de adquisición, esta depreciación se aumenta en un 10% más por cada año de permanencia sin movimientos de compra o venta, de forma que si el artículo permanece más de nueve años se estima que esta depreciación ha alcanzado el 100% del coste de adquisición. A través de las oportunas comprobaciones, se llegó a la conclusión de que la provisión así calculada daba una cobertura muy similar a la que resultaría de calcularse comparando el coste de adquisición con el precio de venta futuro de dichas existencias sin movimiento menos los gastos de comercialización. Dicho criterio ha sido aplicado uniformemente por la compañía durante todos estos ejercicios (...)"

Tal y como declara el TEAC en la resolución que se enjuicia este método empleado por la interesada no se acomoda a lo dispuesto en la normativa contable. En efecto, considera la Sala que la provisión calculada se basa, en realidad, en la mera expectativa, fundada en la experiencia, de que las existencias no se vendan en los plazos que se señalan. Así, "estima" la actora que si un artículo permanece más de un año sin movimiento de compra o venta, sufre una depreciación del 20% de su coste de adquisición, depreciación que va aumentando un 10% por cada año de permanencia sin movimientos, de forma que si permanece más de nueve años sin movimiento considera que su depreciación alcanza el 100% del coste de adquisición. Frente a ello, considera la Sala que la circunstancia de que las mercaderías permanezcan "sin movimiento" más de un año no permite considerar a las mismas, por este solo hecho, invendibles. Pero es que, además, lo cual resulta trascendente a los fines enjuiciados, en forma alguna la actora justifica que el valor de mercado de las mercancías a 31 de diciembre sea inferior al coste de adquisición o, incluso, que lo sea en la cuantía concretamente dotada, pues la parte se limita a realizar una dotación porcentual anual, empleando un criterio de estimación de la depreciación, graduándola en función del tiempo transcurrido sin que se venda la existencia, y manteniendo constante dicho criterio en todos los ejercicios sucesivos.

Esta Sala y Sección, con el matiz de referirse a la regulación anterior del Impuesto sobre Sociedades que sí incluía normas expresas de ajuste fiscal, ha declarado en Sentencia de fecha 17 de febrero de 2005 (JT 2005, 1251) -rec. núm. 492/2002 - respecto de la dotación de esta provisión que:

...«la cuestión queda desplazada al ámbito fiscal, en donde la sociedad recurrente trata de acogerse a unos beneficios fiscales, que dan lugar a una deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades; y al respecto, las normas

fiscales exigen además el cumplimiento de una serie de requisitos que tratan de que por parte del beneficiario se acredite la "depreciación", "deterioro" o "envilecimiento" de las existencias....».

El criterio empleado por la actora no cumple con estas reglas, puesto que aplica automáticamente a las existencias un porcentaje de depreciación fijo en razón del tiempo que la mercancía permanece en el almacén. Dicho criterio no resulta acorde a las normas contables, porque la aplicación de coeficientes automáticos de depreciación no tiene ninguna relación con el valor de mercado de la mercancía, siendo éste el que los clientes están dispuestos a pagar en cada momento por la adquisición del bien de que se trate, y disponiendo, incluso, la propia recurrente de información más fiable sobre dicho valor de mercado, pues conoce a qué precio ha vendido en el mercado la última unidad negociada del tipo de mercadería de que se trate.

A lo anterior debe añadirse que las alegaciones de la actora no han tenido apoyo en estudios técnicos al efecto (pues por tales no pueden considerarse los acompañados con las alegaciones efectuadas ante el TEAR de Galicia, consistentes en informes emitidos por tres empresas auditoras distintas y uno emitido por los auditores de cuentas de la propia demandante), acreditación que podía haber realizado a través de una prueba pericial que tuviera por objeto concretar no sólo la existencia de la depreciación, sino la cuantía de ésta.

En definitiva, en base a lo dispuesto en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) General Tributaria , "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", y en este caso la actora, que pretende la dotación a la provisión por depreciación de existencias, no ha probado de forma real y efectiva esta depreciación por cuanto -insistimos- la mercancía no se deprecia de forma automática y absoluta por su sola permanencia en los almacenes de la empresa sin venderse, siendo así que debería haber probado debidamente cuál era la realidad de su precio de mercado.

Frente a ello no cabe oponer, como la parte pretende, que se le esté pidiendo una prueba imposible - depreciación concreta de cada tipo de mercancía- pues, como se ha expuesto, podría acudirse al dato que obra en poder de la parte, consistente en el valor al que vendió la última unidad comerciada de cada bien o, incluso, acudir a estudios de mercado, sin que nada de ello haya sido realizado por la sociedad hoy recurrente."

Por último, merece destacarse, especialmente, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 diciembre de 2014 (rec. 317/2011) por estar referida a un supuesto casi idéntico al de la presente reclamación, ya que se analiza la provisión por depreciación de existencias de las piezas de recambio de una marca de vehículos (del grupo ...) únicamente en base a la antigüedad de las mismas como en el presente caso, en que la Audiencia considera improcedentemente dotada dicha provisión por no haberse acreditado que el valor de mercado fuera inferior al valor de adquisición señalando:

"Otro de los motivos de impugnación es el referido a la deducibilidad de la dotación a la provisión por depreciación de existencias en los ejercicios 2003, 2004 y 2005, que en la actividad empresarial del automóvil es una realidad la depreciación por el paso de tiempo, aunque sea corto, y que produce una pérdida de valor.

El concepto regularizado lo es por la depreciación de las piezas de recambio, y que la entidad dotó atendiendo a los siguientes criterios: la antigüedad de las piezas; calculando unos excedentes de piezas por diferencia entre la cantidad total de stock y la cantidad de necesidades previstas o, en su caso, el consumo histórico en un espacio temporal de 6 meses (o dos años en determinados casos según la documentación aportada al expediente).

Para una mejor comprensión del concepto de "provisión por depreciación de existencias" vamos a traer a colación la normativa que venía regulando dicha dotación.

Con carácter general, el art. 13.f) , de la Ley 61/78, de 27 de diciembre , del Impuesto sobre Sociedades , contempla como "partida deducible" de la base imponible del Impuesto, "las cantidades destinadas a la amortización de los valores del inmovilizado, material o inmaterial, siempre que respondan a depreciaciones efectivas y estén contabilizadas"

El requisito de la "efectividad" de la depreciación, conforme al mismo precepto, párrafo segundo, apartado 1), se cumple, entre otras circunstancias, y según el método empleado, cuando dichas amortizaciones "no excedan del resultado de aplicar a los valores contables o de adquisición los coeficientes fijados por el Ministerio de Hacienda". Estos coeficientes legales, sin embargo, pueden que no se apliquen, aplicándose "coeficientes superiores", "cuando el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación".

Según se desprende de este precepto, para que el sujeto pasivo pueda aplicar unos "coeficientes superiores" a los fijados por el Ministerio de Hacienda, debe justificar la mayor depreciación de tales valores contables o de adquisición, que excluye la aplicación de los coeficientes legales. Y, por otra parte, se exige que la amortización esté "contabilizada", conforme al Plan General de Contabilidad , y esta "justificación" no se cumple con meras alegaciones, sin sustento fáctico debidamente acreditado, del que se desprenda la efectividad de la depreciación del bien concreto, como establece el art. 45.2, del Reglamento del Impuesto ; lo que supone la aportación de un estudio sobre la depreciación del bien en su vida útil, en el que conste la identificación de los bienes

que se pretende amortizar y se acredite la depreciación sufrida, no entendiéndose cumplido este requisito con lo aseverado en un Informe de parte, en el que no abordan el núcleo del requisito legal exigido, y más cuando se trata de la aplicación de un beneficio fiscal. Con esto se quería indicar que, la depreciación de un bien ha de ser "efectiva" y "contablemente" reflejada.

En particular, el art. 76.3, del Reglamento del Impuesto, establece: "En los casos en que al cierre del ejercicio el valor de mercado de determinadas existencias resultase inferior, por deterioro, envilecimiento o baja en su cotización en el mercado, el coste medio o precio de adquisición, podrá dotarse una provisión por depreciación de existencias, que figurará en el balance con carácter compensador".

De la lectura de este precepto, se desprende que el "deterioro" de las existencias conlleva la "dotación" de una "provisión por depreciación", que ha de figurar en el "balance" de la sociedad con "carácter compensador"; provisión que ha de cumplir las reglas que el art. 77, del Reglamento, prescribe. En su apartado 3 establece: "Las dotaciones a la provisión por depreciación de existencias serán consideradas como saneamiento de activo en lo que exceda de la depreciación sufrida, en el ejercicio por las existencias de que se trate".

Por tanto, para que tal partida puede incluirse como "deducible", debe cumplimentar además una serie de requisitos formales y contables, como exige el art. 116.1.a), del citado Reglamento.

El art. 76, del citado Reglamento, define el concepto de "existencias", al disponer que: "se considerarán existencias los bienes muebles e inmuebles adquiridos por la Empresa con la finalidad de incorporarlos a los bienes producidos o de destinarlos a la venta sin transformación."

Con esta definición, el legislador se está refiriendo a un elemento del activo del patrimonio de la sociedad, de forma que, la "provisión por depreciación de existencias", tiene como finalidad el dotar una partida contable para cubrir el "envilecimiento o depreciación duradera" de dicho bien, calculándose según determina el art. 77 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, en relación con el porcentaje de aplicación los criterios se establecían en el citado art. 77. 1 y 2, del citado Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, que establecía: "1. La provisión por depreciación de existencias se ajustará a las siguientes reglas:

- a) Se tomará el valor de mercado, al cierre del ejercicio, de las existencias de que se trate.
- b) De dicho valor al cierre se restará el valor de las existencias según coste medio o precio de adquisición, minorado, a su vez, en el importe de la provisión anteriormente dotada para las mismas existencias, en la parte no aplicada en el ejercicio.
- c) La diferencia obtenida, en más o en menos, según la letra anterior, se aumentará o disminuirá del saldo de la cuenta de provisión, con cargo o abono, respectivamente, a resultados.

2. Las dotaciones serán independientes para cada grupo homogéneo de existencias, entendiéndose por tal el constituido por las de igual naturaleza, antigüedad y utilización o destino."

El art. 10.3, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, (al igual que el art. 10.3, del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), de rúbrica "Concepto y determinación de la base imponible", dispone:

"3. En el régimen 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."

El Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, al igual que la Ley 43/1995 y el TRLIS de 2004, no contienen normas específicas sobre la "provisión por depreciación de existencias", por lo que remitiéndonos a las normas que complementan los criterios de la determinación de la base imponible, debemos traer a colación las Normas del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990 (al no ser de aplicación el vigente, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad).

En este sentido, el criterio aplicable es el de la Norma de Valoración 13ª.4, de la quinta parte del PGC, que establece:

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

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

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

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

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

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

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

Pues bien, teniendo en cuenta la anterior regulación de la "provisión por depreciación de existencias", así como a la propia mecánica contable a la hora de reflejar las existencias finales de un ejercicio, en su comparación con las existencias iniciales del ejercicio siguiente (que han de coincidir en su estimación), la depreciación de las mismas se ha de sustentar en una depreciación efectiva, cuando se produce el momento del cierre del ejercicio, justificando o acreditando que su valor de adquisición es inferior al de mercado y que dicha depreciación, deterioro o envilecimiento tiene un carácter reversible; circunstancias éstas que han de ser probadas por el sujeto pasivo que pretende la deducción de la dotación como gastos fiscalmente deducible, conforme al principio de la carga de la prueba que impone el art. 105.1, de la Ley General Tributaria.

Esto quiere decir que no es suficiente acudir a la notariadad del hecho de la depreciación de un vehículo, cuyo valor tras la adquisición por el consumidor se deprecia o inicia su depreciación de valor en el mismo instante de su venta, sino que el gasto fiscal requiere la constatación efectiva de esa depreciación, sin que pueda entenderse como tal la "provisión" que el sujeto pasivo efectúa en unos criterios estimativos.

Por ello, se ha de confirmar el concepto regularizado, al no estar acreditados los requisitos exigidos por la norma fiscal y contable; debiendo recordar que el art. 139 , de rúbrica "Obligaciones contables. Facultades de la Administración tributaria", de la Ley 43/1995 , del Impuesto sobre Sociedades , dispone:

"1. Los sujetos pasivos de este Impuesto deberán llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio o con lo establecido en las normas por las que se rigen.

2. La Administración tributaria podrá realizar la comprobación e investigación mediante el examen de la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos. La Administración tributaria podrá analizar directamente la documentación y los demás elementos a que se refiere el párrafo anterior, pudiendo tomar nota por medio de sus agentes de los apuntes contables que se estimen precisos y obtener copia a su cargo, incluso en Documento 36 soportes magnéticos, de cualquiera de los datos o documentos a que se refiere este apartado. "

Por último, procede traer a colación la STS de 8 de Febrero de 2013 (RC 2152/2010), que declara.

"() La Norma de Valoración núm... 13 del PGC dispone que "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". Tanto en la vía económico-administrativa como en la instancia se puso de manifiesto que la recurrente no prueba en absoluto (ni siquiera indiciariamente) la efectiva depreciación, en el mismo día de su adquisición, del valor de las mercaderías adquiridas, razón por la cual, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114.1 de la LGT/1963 , no procede admitir la deducibilidad fiscal de la provisión dotada por E. T. por la depreciación de las mercaderías adquiridas a E. T. Esta valoración probatoria no puede ya ser revisada en casación, salvo supuestos excepcionales que aquí ni siquiera se invocan". (FJ 8º).

Sexto.

Por último en lo que respecta a esta cuestión relativa a la provisión por depreciación de las piezas, señalar, en cuanto a la alegación de que los informes de auditoría de los referidos ejercicios 2011 y 2012 no hacen ninguna referencia o salvedad en relación a la referida dotación por depreciación de existencias practicadas por las entidades del grupo, procede señalar que este TEAC ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones señalando que el hecho de que pueda existir una opinión favorable, sin salvedades, a las cuentas anuales de la mercantil expresada por un

auditor, no se puede equiparar, ni implica "per se", que las declaraciones fiscales presentadas por la mercantil sean correctas. Así, en nuestra resolución de 2 de abril de 2014 (RG 1554/11) señalábamos:

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

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

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

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

- 1. Su objeto es distinto: Análisis de las cuentas anuales de la mercantil en relación con la normativa contable en un caso y verificación de la situación tributaria en relación con las normas fiscales correspondientes en otro.*
- 2. Su fin es diferente: Evaluar el grado de fiabilidad de las cuentas anuales en un caso y examinar y en su caso corregir la tributación de la mercantil de acuerdo con los criterios específicos establecidos en la Ley de cada Impuesto en otro.*
- 3. Las personas que desarrollan dichas actividades son también distintas: Auditores que ejercen su actividad libremente aunque sometidos a unos requisitos frente a funcionarios del Estado.*
- 4. Su alcance es diferente: En auditoría se utilizan técnicas de muestreo sin que se haga un análisis exhaustivo operación por operación de la actividad desarrollada por la empresa, mientras que la Inspección realiza un análisis con mayor profundidad del conjunto de operaciones realizadas.*

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

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

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

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

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

Se desestiman, por tanto, las pretensiones del obligado respecto a este punto, confirmándose la no deducibilidad de las provisiones dotadas por distintas entidades del Grupo Fiscal en los ejercicios 2011 y 2012, al no haber quedado acreditado que valor neto de realización de las referidas piezas al final de los respectivos ejercicios comprobados por el mero hecho de no haber sido utilizadas las mismas durante un intervalo de tiempo fuera inferior a su precio de adquisición.

Séptimo.

Se alude por la entidad recurrente que, en todo caso, el calculo realizado por la Inspección del ajuste por el deterioro de existencias referido sería incorrecto ya que gran parte de las dotaciones de 2012 se correspondían con las dotaciones ya realizadas en 2011.

Pues bien, no cabe aceptar las alegaciones del obligado, ya que como bien señaló el TEAR en su resolución y se desprende con claridad de los hechos expuestos en la presente, y de las propias alegaciones del reclamante, la entidad, cada año, revierte el deterioro calculado del año anterior, y registra el deterioro calculado del año en curso, por lo que la dotación, y la respectiva reversión, se efectúa por sus importes íntegros, conforme a los cálculos realizados cada año por las entidades del Grupo, y el acuerdo de liquidación, dictado por la Inspección, atiende plenamente a dichos importes contabilizados a la hora de regularizar, por lo que no es posible estimar la alegación del obligado.

Octavo.

En su última alegación, el reclamante señala que la Inspección ha vulnerado el principio de regularización íntegra al no haber eliminado, en el ejercicio 2011, el ingreso derivado de la reversión de la dotación de la provisión dotada en 2010, que sí registraron las entidades del Grupo.

En relación con la referida alegación el TEAR señalaba en su resolución lo siguiente:

"Se reclama seguidamente que el acuerdo practique una regularización completa en relación con el ejercicio 2011, de idéntica manera a la realizada en el ejercicio 2012. En este último ejercicio la Inspección habría regularizado el saldo neto de los movimientos de la provisión, esto es, no se admite la deducción de la provisión dotada en 2012, pero se elimina el ingreso declarado en 2012 derivado de la reversión de la provisión dotada en 2011; criterio que no se aplica al liquidar el ejercicio 2011, al no declararse no gravable la reversión del deterioro dotado en 2010.

La pretensión formulada no puede, sin embargo, ser acogida, toda vez que el mantenimiento del ingreso por la reversión en 2011 del deterioro dotado en 2010 es consecuencia lógica, y acorde con la operativa contable aplicable al deterioro, del gasto deducido contable y fiscalmente correspondiente a la dotación del deterioro en ese ejercicio (2010), que por no haber sido objeto de comprobación, no ha sido eliminado; por lo que la regularización íntegra del deterioro dotado en 2010 se ha llevado a cabo por la propia entidad siguiendo la operativa contable de aplicación, quedando al margen del propio procedimiento inspector. Una distinta solución llevaría consigo una clara desimposición, pues la entidad habría consolidado la deducción del gasto dotado en 2010, y al mismo tiempo se habría beneficiado de la eliminación del ingreso fiscal derivado de su reversión en 2011."

Pues bien, en primer lugar, hay que señalar que la regularización dictada por la Inspección no vulnera, en modo alguno, el principio de regularización íntegra, ya que las cuatro sociedades del obligado contabilizan, cada año, una provisión por el importe estimado del deterioro de las piezas de recambio y accesorios en función únicamente de la antigüedad (algo que no es válido ni suficiente a efectos de admitir su deducibilidad, tal y como se ha analizado en los anteriores FUNDAMENTOS DE DERECHO) y, a su vez, revierten, reconociendo el correspondiente ingreso, el importe abonado que ha sido provisionado en el ejercicio anterior, dando lugar la regularización de la Inspección, en cada ejercicio, a admitir un ajuste negativo por ese importe registrado como ingreso, ya que, al no ser fiscalmente deducible la dotación de la provisión, de acuerdo a lo ya expuesto, en el anterior Fundamento de Derecho, no debe computar ese ingreso tampoco a efectos fiscales.

Ahora bien, en este caso, al encontrarse prescrito el ejercicio 2010, no procede realizar ese ajuste positivo, en 2011, por el importe de la provisión que, dotada en ese ejercicio 2010 (donde se dedujo y ya no se puede corregir, por estar prescrito el derecho de la Administración a liquidar ese ejercicio), revierte en 2011, resultando improcedente efectuarlo, para evitar el enriquecimiento injusto del contribuyente.

A estos efectos, este TEAC ya se ha pronunciado en anteriores ocasiones en el sentido de la no deducibilidad de la reversión de provisiones improcedentemente dotadas en ejercicios prescritos, en los supuestos en que una entidad efectúa un ajuste extracontable negativo por la reversión contable de una provisión fiscalmente no deducible que se dotó en un ejercicio prescrito, cuando éste no acredita que en dicho ejercicio en que se dotó la provisión, aun cuando estuviera prescrito, efectuó un ajuste positivo al resultado contable.

Así, en nuestra resolución de 3 de abril de 2008 (RG 329/07), posteriormente confirmada por SAN de 09-02-2011 (rec. nº. 195/2008), manifestábamos:

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

En el presente expediente y en el caso de la regularización relativa a las stock options, por el período que finaliza el 28 de febrero de 2001, el exceso de la provisión que tenía constituida y que no transmitió a XX, S.L., habría supuesto un mayor ingreso contable (aunque fue contabilizado por la entidad como un menor gasto). Este ingreso (o menor gasto) contable no debía ser ingreso fiscal en el caso en que la entidad pudiera acreditar que, cuando dotó la provisión, dicho gasto fue un gasto contable pero no fiscal, habiendo sido ajustado positivamente en el ejercicio en que se dotó.

Igualmente ocurre, para el período que finaliza en 28 de febrero de 2002, con el caso de los Incentivos al personal LEAP. En este caso, la entidad efectuó un ajuste negativo, por el concepto "recuperación parcial del ajuste positivo por incentivos al personal". Dicho ajuste sería aceptable si la entidad pudiera acreditar el ajuste positivo efectuado en ejercicios anteriores.

En definitiva, en ambos casos se trata de una cuestión de prueba, tratándose de verificar la realización de los ajustes correspondientes a la dotación de las provisiones efectuadas en los ejercicios anteriores. Al respecto, como ha quedado expuesto en el relato fáctico, la entidad aportó ante la Inspección datos contables que resultan a todas luces insuficientes al no permitir comprobar la realidad de los ajustes extracontables que se practicaron tras tal contabilización. En la presente instancia la entidad ha presentado, en relación con la regularización referente a las stock options las cuentas anuales de 1998, en las cuales se señala que la sociedad ha decidido contabilizar una dotación a la provisión por stock options, lo que justificaba la realización de un ajuste positivo al resultado contable en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio finalizado a 28 de febrero de 1998. Este Tribunal estima que, en contra de lo alegado por la interesada, la aportación de tales Cuentas Anuales no puede considerarse una justificación suficiente de la existencia de tales ajustes positivos efectuados en ejercicios anteriores, por las razones que expuso la Inspección. En el caso de los incentivos al personal LEAP aporta de nuevo datos de las cuentas contables, lo que no justifica los ajustes extracontables efectuados, como le correspondería en virtud del artículo 105 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En relación con las manifestaciones de la interesada referidas a que se le exige demostrar la realización de un ajuste de un ejercicio prescrito, este Tribunal debe confirmar lo fundamentado por la Inspección en cuanto a que, como hemos declarado en multitud de ocasiones, la prescripción únicamente impide a la Administración la posibilidad de regularizar ejercicios prescritos pero no la de comprobar operaciones que pudieran significar repercusiones fiscales en ejercicios posteriores no prescritos."

Dicha resolución (salvedad hecha de la sanción) fue, como decimos, posteriormente confirmada por SAN de 09-02-2011 (rec. nº. 195/2008) en cuyo Fundamento Jurídico cuarto podemos leer, a modo de conclusión:

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

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

Cabe citar asimismo nuestra resolución de 28 de mayo de 2013 (RG 2794/10) en la que manifestábamos:

"Frente a esta regularización la sociedad recurrente alega que no se opone a la consistente en no considerar deducible el ajuste positivo de los excesos correspondientes a provisiones superiores al importe materializado en facturas, o provisión respecto de la que no se identifica un gasto documentado en factura. Pero considera improcedente que la regularización no haya incluido una reducción correlativa en la base imponible del ejercicio siguiente, por cuanto la sociedad revirtió el exceso contra un menor gasto integrado en la base imponible. La Inspección ha señalado que puesto que la sociedad no es capaz de identificar las concretas provisiones que está revirtiendo, tampoco puede acreditar el ejercicio al que los mismos corresponden, que podrían encontrarse prescritos, ni tan siquiera que su dotación se efectuase con ocasión de gastos potencialmente deducibles.

Efectivamente, la cuestión se reduce a la falta de acreditación de las operaciones que soportan la operativa de la sociedad. El artículo 105 LGT determina que "En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo". Este precepto obliga por igual al contribuyente

y a la Administración, de forma que ésta debe acreditar los hechos en que descansa la liquidación impugnada. Ahora bien, una vez que la Inspección acredita una serie de hechos y los documenta debidamente, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración (Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2008, Rec. Casación núm. 370/2004 entre otras).

En el presente supuesto la Inspección prueba en el expediente que la sociedad considera gasto deducible una serie de anotaciones que no se corresponden con gastos que puedan ser acreditados mediante factura completa o documento equivalente. Y que practica reversiones por provisiones respecto de las cuales no puede identificar su concepto ni en consecuencia el ejercicio en que fueron dotadas ni por ende su tratamiento fiscal en los ejercicios de dotación. En consecuencia, y probados los hechos anteriores, concluye que no puede considerarse gasto deducible la parte de provisión respecto de la que no queda acreditada que corresponda a un concreto gasto del que pueda predicarse dicha condición. Y que no puede practicar ajuste alguno al resultado contable como consecuencia de la reversión de provisiones no identificadas y respecto de las cuales no puede comprobar su tratamiento fiscal en el momento de su dotación.

Y es que debe recordarse aquí que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Atendiendo a la reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo al respecto (sirva por todas la Sentencia de 15 de mayo de 2009, en Recurso de Casación núm. 1438/2005), los gastos para ser deducibles, además de ser necesarios, han de estar imputados al ejercicio correcto, estar contabilizados como tales y justificados de tal forma que se acredite la realidad y cuantía de los mismos. También los gastos han de cumplir el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido efectivamente, correspondiendo al sujeto pasivo la acreditación de todos estos extremos.

La misma carga de la prueba recae sobre el sujeto pasivo en el caso de la reversión de las provisiones. A juicio de la recurrente, dicha reversión supone que se hayan integrado menos gastos de los correspondientes en el cálculo de la correspondiente base imponible. Pues bien la sociedad debería ser capaz de identificar cual es el concepto, origen y tratamiento fiscal de las provisiones revertidas, cosa que no ha hecho. Y por otra parte, debería estar en condiciones de identificar cuáles son los concretos gastos que no han sido considerados en el cálculo de la base imponible como consecuencia de dicha operativa, circunstancia que tampoco queda acreditada en el expediente.

No cabe por tanto hablar de que la Administración se ampare en presunciones para fundamentar su regularización. La Inspección constata todas las circunstancias antes mencionadas, y actúa en consecuencia proponiendo la regularización que ahora se discute. Si el obligado tributario considera que los hechos constatados por la Inspección no son ciertos, le corresponde acreditarlo. Pero no lo hace, invocando las dificultades en la identificación de los gastos que pretende considerar deducibles, que a su juicio colapsarían la llevanza de su contabilidad. Pues bien, a juicio de este Tribunal Central lo que es una presunción carente de justificación documental es la afirmación realizada por la sociedad en el sentido de que su operativa y en concreto el hecho de no identificar concretamente los gastos que soportan las provisiones dotadas no perjudican en modo alguno los intereses de la Hacienda pública. Es precisamente este extremo el que no se considera acreditado en modo alguno, por lo que procede confirmar la regularización inspectora en este punto."

Dicha resolución resultó confirmada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31-10-2016 (rec. nº. 477/2013) en la que, transcribiendo finalmente nuestra referida resolución, se manifestaba:

"...Frente a esta regularización la sociedad recurrente alega que no se opone a la parte consistente en no considerar deducible el ajuste positivo de los excesos correspondientes a provisiones superiores al importe materializado en facturas, o provisión respecto de la que no se identifica un gasto documentado en factura. Pero considera improcedente que la regularización no haya incluido una reducción correlativa en la base imponible del ejercicio siguiente, por cuanto la sociedad revirtió el exceso contra un menor gasto integrado en la base imponible, generando una situación de doble imposición. La Inspección ha señalado que puesto que la sociedad no es capaz de identificar las concretas provisiones que está revirtiendo, tampoco puede acreditar el ejercicio al que los mismos corresponden, que podrían encontrarse prescritos, ni tan siquiera que su dotación se efectuase con ocasión de gastos potencialmente deducibles.

Frente a ello, la sociedad alega que como el volumen de las reversiones (3.400.000) es muy similar a los gastos no justificados (3.797.625), y que la Inspección no puede basarse en presunciones, cuando la actora ha probado y acreditado que los gastos son fiscalmente deducibles por estar plenamente justificados y que las provisiones se corresponden con los ejercicios inspeccionados.

Para probar la justificación de los gastos, en la demanda se señala el detalle contable de los apuntes, cuentas y períodos a los que corresponden los excesos (Anexo IX de la demanda), y se comparan los excesos detectados por la Inspección con los excesos identificados en la contabilidad, resultando un total 1.576.413,08 euros de excesos considerados por la Administración.

Asimismo, aporta a la demanda (como Anexo X) las facturas por importe de 184.084,59 euros (entregadas en el procedimiento de inspección) que recogen devengos de gastos realizados antes del 31 de octubre de 2006, y que se contabilizaron en el ejercicio siguiente cancelando provisiones realizadas en 2006.

Ahora bien, esta prueba no rebata las conclusiones alcanzadas por la Inspección, pues, como señala la Administración, no identifica ni individualiza los gastos concretos ni su importe y no da respuesta a los defectos de las facturas señalados por la Administración. Asimismo, no cabe justificar gastos por volúmenes similares o por importes globales.

De acuerdo con este criterio relativo a las normas que rigen la carga de la prueba, correspondía a la parte recurrente la prueba de los hechos que darían lugar a la estimación de su pretensión de deducibilidad de los gastos que la Inspección no consideró acreditados.

Sin embargo, las manifestaciones de la actora y los documentos adjuntados con el escrito de demanda (única prueba propuesta) no han desvirtuado los argumentos del Inspector Actuario ratificados por el TEAC, por lo que debe concluirse la conformidad a Derecho de la Resolución en este acto impugnada, cuyos pronunciamientos no han sido rebatidos mediante la actividad probatoria de contrario.

En este punto, como declara la Resolución del TEAC recurrida ... (...)"

Cabe citar, asimismo, nuestra resolución de 2 de abril de 2014 (RG 1554/2011) en la que manifestábamos que si en un ejercicio prescrito se dotó contable y fiscalmente una provisión que ha de considerarse fiscalmente no deducible deberá darse el ingreso fiscal correspondiente a su reversión contable, ya que lo contrario supondría una desimposición no querida por la norma.

Así, en la referida resolución manifestábamos:

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

Y en cuanto a que debió eliminarse de la base imponible del ejercicio 2005 el importe relativo a la provisión depreciación del ejercicio 2004 (prescrito al tiempo de practicar la Inspección la liquidación que nos ocupa a tenor de lo que dicen las alegaciones actoras) que revierte en 2005, hay que señalar que tales alegaciones deben ser desestimadas por cuanto su aceptación supondría admitir un déficit de tributación evidentemente no querido por la norma: esto es, que quede fiscalmente consolidado el gasto en el ejercicio en que se dotó la provisión y no se tenga fiscalmente en cuenta el ingreso en el ejercicio en que dicha provisión revierte."

Se desestiman por tanto las alegaciones del obligado confirmándose la regularización de la Inspección.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

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