

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087182

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2022

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 4894/2019

#### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Actuaciones inspectoras. Consecuencias de la falta de autorización de la entrada en el domicilio del obligado.** En este caso se alega falta de autorización de la entrada en el domicilio del obligado. Pues bien, el Tribunal debe ajustarse a lo que se recoge en la sentencia, ya firme, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña, por el que se resuelve el recurso contencioso administrativo interpuesto por el obligado tributario contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la AEAT, Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria, por el concepto IVA, ejercicios: 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, y que, en ese punto, es esencial y sustancialmente idéntica a la que es objeto de la presente alzada. Y es que dicha Sala del TSJ de Cataluña ha concluido, exponiéndolo en el fallo, que los actuarios de la Inspección a la hora de proceder a la entrada y registro de la instalación del sujeto pasivo en el marco de las actuaciones de comprobación que estaban desarrollando no obtuvieron el consentimiento debidamente informado del administrador mancomunado de la sociedad, preceptivo para afirmar la validez de la entrada y de que lo que se hiciera en el marco de la misma, por lo que, consecuentemente, y al considerarse ilícita dicha entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de la sociedad, siendo la causa de regularización los correos electrónicos y los informes obtenidos en la personación, procede anular las liquidaciones y sanciones impugnadas, así como la resolución del TEAR que las confirmaba en parte, en lo que se corresponde o sustenta con elementos de prueba y documentos obtenidos por la Inspección como consecuencia de dicha entrada y registro domiciliario.

Sin embargo, no se debe anular, en el presente caso, el ajuste referido al incremento de base imponible derivada de la no deducibilidad de las provisiones dotadas por depreciación de existencias, toda vez que no trae causa de nada obtenido por la Inspección de la indicada entrada domiciliaria, sino que se practica en base a la información obtenida del obligado tributario durante el procedimiento, debidamente desarrollado. **(Criterio 1 de 1)**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 179.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 184.

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 Cataluña, de 10 de abril de 2019, recaída en los expedientes acumulados 08-06454-2016; 08-06493-2016; 08-08486-2016 y 08-08488-2016, relativos a las reclamaciones económico - administrativas interpuestas, respectivamente, frente a la liquidación por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009, y 2010 a 2013, y a las sanciones conexas.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 29/08/2019 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 19/07/2019 contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña identificada en el encabezamiento. Se describen a continuación los hitos más importantes del expediente.

##### Segundo.

La Inspección Regional de la AEAT con sede en Barcelona incoó al hoy recurrente el acta **A02** número **...44** y **A02** **...55** por el concepto impositivo y periodos referenciados, una vez desarrollado el procedimiento inspector correspondiente.

El acta fue firmada de disconformidad por el representante del obligado tributario.

Las actuaciones Inspectoras referidas se iniciaron el 29 de enero de 2014, mediante personación, y, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración, establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT) aplicable "ratione temporis", no se han de computar 100 días de dilaciones. En el acta se especifican los periodos, en los que se produjeron paralizaciones imputables al contribuyente, así como los motivos de las mismas.

En fecha 15 de diciembre de 2014 se notifica comunicación de propuesta de ampliación del plazo de duración del procedimiento, que pasaría a ser de 24 meses. En fecha 19 de enero de 2015 se dicta acuerdo, por parte del Inspector Jefe, acordando dicha ampliación, siendo objeto de notificación a la entidad en esa misma fecha mediante comparecencia electrónica en la sede electrónica de la Agencia Tributaria al acceder al contenido del acto objeto de notificación.

Seguidos los tramites reglamentarios, en fecha 5 de mayo de 2016 el Inspector-Regional dictó acuerdos de liquidación, siendo notificados en la misma fecha.

La liquidación quedó establecida de la siguiente forma para el IS 2009:

Cuota tributaria: 104.757,72 euros  
Intereses de demora: 29.154,45 euros  
Deuda tributaria total: 133.912,17 euros

La liquidación quedó establecida de la siguiente forma para el IS 2010-2013:

Cuota tributaria: 387.291,41 euros  
Intereses de demora: 77.726,70 euros  
Deuda tributaria total: 465.018,11 euros

El importe de la liquidación correspondiente a cada ejercicio tuvo el siguiente detalle:

2010: 182.364,98 (cuota) + 41.419,88 (intereses) = 223.784,86 euros  
2011: 162.953,40 (cuota) + 29.067,81 (intereses) = 192.021,21 euros  
2012: 79.341,88 (cuota) + 10.190,73 (intereses) = 89.532,61 euros  
2013: -37.368,85 (cuota) + -2.951,72 (intereses) = -40.320,57 euros

### Tercero.

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

El objeto social de la entidad lo constituye, según sus estatutos sociales, la "compraventa y distribución de todo tipo de artículos de joyería y relojería." Según consta en las bases de datos de la AEAT, el sujeto pasivo se encuentra matriculado, en los ejercicios sujetos a comprobación inspectora, en el epígrafe 659.5 "comercio menor artículos joyería, relojería y bisutería".

La sociedad, cuya actividad principal sujeta y no exenta al IVA es el comercio al menor de relojes de lujo, desarrolla su actividad en un local situado en ...

En cuanto a la situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos fiscales del obligado tributario, la Inspección deja constancia en el acta de que se han exhibido los libros y registros obligatorios en los que se han observado anomalías sustanciales por omisión de ingresos, teniendo en cuenta la información que se obtuvo por la Inspección en la personación en el domicilio de la entidad (el mismo que el de la entidad **TW, SA**); en esencia la información derivada de los denominados "INF-REV", correos referidos a ventas de relojes **QR** y los correos de **Axy**.

Por consiguiente, para determinar el importe de las ventas en cada uno de los ejercicios comprobados, la Inspección considera procedente aplicar el régimen de estimación indirecta. Así, se procede a regularizar las ventas ocultas, o por precio inferior al real, incrementando la base imponible en cada uno de los ejercicios.

Así, la regularización de IS 2010-2013 por ventas ocultas o precio inferior al real, siendo similar la de IS 2009, consistió en:

*"Del examen de la información obtenida por la Inspección, en relación con las garantías expedidas por **TW** con ocasión de las ventas de relojes a las sociedades relacionadas con **NP**, se ha constatado que existen una serie de relojes en los que la fecha de expedición de la garantía correspondiente al reloj vendido es anterior a la fecha de expedición de la factura de exportación en la que formalmente consta su venta, constando, incluso, copias de garantías expedidas en el año 2009 cuyas facturas de exportación han sido emitidas en el ejercicio 2010. La Inspección entiende que resulta acreditado que la transmisión y entrega del reloj se produjo, efectivamente, con anterioridad a la exportación declarada por **TW**, por cuanto que no resulta razonable entender que la expedición de la garantía tiene lugar antes de que la mercancía se encuentre en poder del comprador, ya que a partir del momento*

en que ésta se expide la correspondiente sociedad manufacturera del reloj resulta obligada a hacerse cargo de las contingencias que pudieran producirse en la mercancía, sin perjuicio de que la reparación pueda realizarla inicialmente una concesionaria. La expedición de la garantía determina, a su vez, el período durante el cual la sociedad concesionaria, **TW**, debe guardar copia de tales garantías -en el caso de los relojes **QR**- y responder con los datos necesarios a cualquier solicitud de información sobre las ventas realizadas. Asimismo, las relojas **LM** y **QR** exigían a los concesionarios información mensual de las ventas de relojes -tanto en lo que a la identificación del reloj como a la residencia del comprador se refiere- e incluso **LM** comprobaba, mediante recuentos físicos, los inventarios declarados por la concesionaria -en los que se tendría en cuenta la fecha de expedición de la garantía habiéndose realizado uno el 30/09/2009.

A mayor abundamiento debe hacerse referencia al hecho de que en los contratos suscritos con las compañías **LM** y **QR** se indica claramente que la expedición de la garantía se producirá en el momento de la venta y entrega del reloj, cuestión, por otro lado, totalmente lógica y acorde con la práctica comercial habitual.

Así, en el contrato suscrito con **QR** se señala expresamente en el artículo 7:

<<6. La venta de cada producto **QR** debe ir acompañada de la entrega al comprador de los documentos de identificación: certificado de origen, garantía y modo de empleo.

El Concesionario procurará que estos documentos estén correcta y totalmente cumplimentados y en especial de que se indiquen en el certificado de origen el nombre del comprador, el sello del Concesionario y la identificación de la concesión que ha realizado la venta, la fecha del día, mes y año de la venta, el mes debiendo ser indicado completamente libelado (ejemplo: 26 de junio de 2007). En la hipótesis, que debe seguir siendo la excepción, que el comprador no desee que su identidad sea indicada en el certificado origen, el Concesionario deberá inscribir la mención "Anónimo".>> Por su parte, en el contrato suscrito con **LM** se indica, en relación a la garantía, lo siguiente:

"VI. Garantía y servicio posventa 1. Coincidiendo con la entrega del reloj, el Distribuidor Autorizado entregará al cliente el conjunto de documentos proporcionados con este producto, en especial el certificado de garantía original debidamente cumplimentado, fechado y sellado, así como las instrucciones del producto. El Distribuidor Autorizado informará al cliente sobre la naturaleza y la duración de la garantía internacional **LM**."

Se considera interesante destacar, en apoyo de la relevancia de la expedición de la garantía, el hecho de que para cada reloj se expide un único documento de garantía, de manera que en caso de pérdida por la concesionaria o de anulación de la venta con expedición de una nueva, tal reexpedición corresponde exclusivamente a la manufacturera respectiva, tal y como se acredita en el expediente. Ello supone que una vez expedida una garantía, en relación con la venta de un determinado reloj, ésta solo puede ser reexpedida para el mismo reloj por la manufacturera correspondiente, que, lógicamente, deberá tener constancia de la efectividad de su venta.(...)"

La información obrante en los informes INF (período)-REV2, -informes elaborados por el propio obligado tributario, para informar puntualmente a **LM ESPAÑA** de las ventas realizadas en los diferentes períodos- en relación a los relojes **LM** identificados con su número de lote que constan, asimismo, en el registro de facturación emitida por el obligado tributario, permite identificar a los destinatarios de las garantías y supuestos poseedores de los relojes identificados -a cuyo nombre debió expedirse la correspondiente factura personas que, por otro lado, conforme a los datos contenidos en dichos informes, son residentes en el territorio español de aplicación del impuesto.

Asimismo, en dichos informes aparecen unos importes distintos a aquellos por los que los relojes en cuestión han sido facturados, indicándose en el acta que en dichos ficheros constan los precios efectivamente cobrados de los clientes.

Por otra parte, la Inspección también ha obtenido otro informe de ventas relativo a los 24 meses de 2010 y 2011 de relojes **LM** (el archivo se encuentra en el disco duro que se le ofreció al contribuyente) en el que se relacionan las ventas con la factura declarada, precio declarado, fecha de expedición de la garantía y nombre de la garantía, en el que no se relacionan los precios reales correspondientes a los descuentos reales que figuran en los INFO-REV, sin perjuicio de que sí figuren los descuentos declarados.

(...) Tal como consta en el Acta, comparando los precios que figuran en dichas tablas con los contabilizados se observa que, en la mayor parte de las ventas, los precios registrados en el INFOREV son superiores a los contabilizados.

En consecuencia, la Inspección ha efectuado una comparación de todas las ventas, excluidas las destinadas a la exportación y las entregas intracomunitarias, correspondientes a los meses de enero a mayo de 2010. Así, resulta que de los 222 relojes vendidos en dichos meses, en 24 casos la diferencia en el precio es inferior a 50,00 euros, siendo en cuatro de ellos el precio de INFO-REV superior en más de 50,00 euros al contabilizado (en pequeños importes: 440,00 euros, 190,00 euros, 130,00 euros y 220,00 euros), manifestando los actuarios que dicha diferencia

puede deberse a algún accesorio o recambio añadido. En cuanto a los 198 relojes restantes, la diferencia entre el precio consignado en INFO-REV y el contabilizado asciende a 174.629,00 euros.

En el Acta se incorporan los cuadros explicativos con los modelos de reloj vendidos, los números de lote, el comprador, el precio de venta al público (con IVA), el importe declarado en la factura (con IVA), y los precios de venta que figuran en los archivos INFO-REV (con IVA). La explicación contenida en el acta en se da aquí íntegramente por reproducida (páginas 27 a 43).

De la información extraída se ha efectuado el listado siguiente que contiene los siguientes datos:

- El PVP (IVA incluido) es el precio de venta al público de los relojes, según los listados oficiales facilitados por **LM** a los distribuidores de su marca. En 2009 y 2010 se aplicaron las tarifas correspondientes a dichos periodos y a partir de febrero de 2011 se aplicó en todos los periodos, en beneficio del contribuyente, la misma tarifa.

- La fecha, el número y el precio declarado en la factura, así como el número de lote corresponden a los importes contabilizados por el obligado tributario en los libros aportados.

- Los importes consignados en la columna "PRECIO INFO-REV" se corresponden con los que figuran en el archivo INFO\_REV (en el mes de marzo, en la columna Z).

- Finalmente, el importe consignado en la columna "DTO. MENOR" hace referencia al descuento aplicado sobre el PVP (IVA INC.) para obtener el precio real (redondeado) consignado en el archivo INFO\_REV.

Analizados los descuentos aplicados en los 24 relojes cuyos precios son similares a los contabilizados, se observa que éste es del 9,83% (la suma de los importes descontados realmente es de 12.550 euros: el total del PVP es 127.690 euros y el precio real percibido es 115.140 euros).

Por tanto, la diferencia entre el descuento de INFO-REV y el contabilizado es el 10,93%.

Este mismo porcentaje se obtiene dividiendo el total de la diferencia entre el precio de INFO-REV y el contabilizado, con el PVP de los **LM** (174.629/1.597.885).

En el Acta se incorporan los cuadros explicativos con los modelos de reloj vendidos, los números de lote, el comprador, el precio de venta al público (con IVA), el importe declarado en la factura (con IVA), y los precios de venta que figuran en los archivos INFO-REV (con IVA), pudiendo comprobarse los importes consignados en el Acta. La explicación contenida en el acta en se da aquí íntegramente por reproducida (páginas 27 a 43).

B) RELOJES MARCA **QR** Durante los ejercicios regularizados el obligado tributario ha vendido diversos relojes de la marca **QR** (también un **LM**) en régimen de viajeros y exportación, emitiendo y contabilizando las correspondientes facturas.

En el expediente electrónico, en la carpeta titulada "... **QR**", se relacionan diversos correos y documentos de trabajo obtenidos del sistema informático del obligado tributario el día que se efectuó la entrada domiciliaria. En estos correos electrónicos figura la petición de relojes efectuada por determinadas personas y el precio real fijado para la venta, resultando que el precio real efectivamente pagado por el comprador es superior al precio consignado en factura."

Al margen de la referida regularización por incremento de ventas también se lleva a cabo, para los ejercicios comprobados, la regularización del IS por la provisión por depreciación de existencias, que se considera un gasto no deducible. La Inspección señala que conforme al Plan General de Contabilidad de 2007, dicha provisión se dotará contablemente y, en consecuencia, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS 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 dicha minusvaloración tiene carácter reversible. En el presente supuesto, se considera que no se ha aportado justificación de la depreciación efectiva experimentada por las mercancías que han sido objeto de provisión en los respectivos ejercicios. No se ha aportado, tampoco, prueba del carácter reversible de dicha provisión. Además se observa como muchas de las piezas que han sido objeto de depreciación, y que posteriormente han sido vendidas, lo han sido por un precio superior al coste por el que estaban contabilizadas, motivo que provoca serias dudas en cuanto a la realidad del deterioro que justificaría la provisión dotada por parte de la sociedad. En definitiva, como el obligado tributario no ha acreditado la existencia de una depreciación de carácter reversible en las existencias provisionadas, no procede admitir la dotación realizada como gasto en el IS, incrementándose, por ello, la base imponible declarada en los periodos en los cuales se ha practicado la correspondiente dotación.

#### Cuarto.

Por otro lado, en fecha 29.02.2016 se dictaron sendos acuerdos de inicio del expediente sancionador, incluyendo las correspondientes propuestas de resolución referenciadas **A51-...73**, **A51-...12**, en relación con el IS 2009 a 2013, por considerar cometida la infracción del artículo 191 de la LGT siendo calificadas como muy graves, concediéndole plazo para presentar alegaciones.

En fecha 21 de julio de 2016 le fueron notificados a la entidad los correspondientes acuerdos sancionadores, confirmandose la sanción propuesta en los acuerdos de inicio, dando lugar a una sanción a ingresar, en 2009, por importe de 130.947,15 euros, y en los ejercicios 2010 a 2013, por un total de 491.154,38 euros.

## Quinto.

Disconforme con los referidos acuerdos de liquidación e imposición de sanción, el obligado interpuso, en fechas de 31 de mayo de 2016 y 27 de julio de 2016 respectivamente, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante el TEAR de Cataluña, el cual las resolvió acumuladamente en fecha de 10 de abril de 2019 desestimándolas íntegramente y confirmando las liquidaciones y sanciones impugnadas.

## Sexto.

Notificada dicha resolución el día 19 de junio de 2019, en fecha 19 de julio de 2019 se interpuso, contra la misma, el presente recurso de alzada ante este Tribunal Central, mediante escrito en que se vierten las alegaciones que se resumen a continuación:

- Expediente administrativo incompleto. La copia del disco duro obtenida en la personación que hizo en su día la inspección en el domicilio constitucionalmente protegido de la obligada no ha sido aportado.
- Ausencia de contestación por el TEARC a las alegaciones formuladas
- Superación del plazo máximo de las actuaciones inspectoras
- Falta de legitimidad en la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido por ausencia de consentimiento
- Actuaciones de comprobación realizadas no por el actuario instructor sino en sede de y por la Oficina Técnica de la Inspección.
- Incumplimiento sustancial de la regularidad formal del procedimiento.
- Inobservancia de previos actos administrativos procedentes de la dependencia de aduanas.
- Imprudencia de las regularizaciones efectuadas en el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010 a 2013.
- Imprudencia de la sanción impuesta.

## 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.

Empezando por la alegación referida a la falta de contestación por el TEARC a las alegaciones formuladas, procede señalar que, en primer lugar, hay que determinar qué se entiende por incongruencia omisiva. La Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de enero de 2016 (RG 6396/13), remitiéndose a lo dispuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de febrero de 2010, define 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. SSTC 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. SSTC 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.>>

La Resolución de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de octubre de 2008 (RG 4037/08), confirmada por SAN de 17-11-2011 (rec. nº. 15/2011), diferencia entre "argumentaciones y pretensiones", en relación a una reclamación en la que el contribuyente alega incongruencia de la resolución del TEAR de Asturias, al no haber resuelto todas las alegaciones formuladas 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 otros, 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 Cataluña 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 de su derecho a ser oído ni la existencia de incongruencia omisiva.

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

Asimismo, tampoco aceptar la alegación de estar el expediente incompleto por no constar el original del disco duro, al figurar en el expediente la totalidad de la información obtenida del referido elemento de almacenamiento de información, algo debidamente certificado a juicio de este Tribunal Central..

#### **Cuarto.**

En cuanto a la alegación de superación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, procede confirmar lo ya manifestado por el TEAR a estos efectos:

*"Otra cuestión planteada por la entidad reclamante es la improcedencia de las dilaciones imputadas al obligado tributario, lo que supondría el incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y por tanto la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación.*

*Se opone a la dilación de 55 días: Retraso aportación Pasaportes. Se solicitan diligencia 27/06/2014 para fecha 11/07/2014 (se reitera el 28/07/14), y se acaban aportando el 05/09/2014 (solicitó aplazar la visita del 11/08/14 al 05/09/14)*

*Por su parte, el artículo 104.2 aludido, establece lo siguiente:*

*"A los solos efectos de entender cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente acreditar que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.*

*Los períodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución".*

*Dicha remisión reglamentaria la encontramos en el artículo 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, aplicable al caso, según el cual, "se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:*

*a) Los retrasos por parte del obligado tributario al que se refiera el procedimiento en el cumplimiento de comparecencias o requerimientos de aportación de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria formulados por la Administración tributaria. La dilación se computará desde el día siguiente al de la fecha fijada para la comparecencia o desde el día siguiente al del fin del plazo concedido para la atención del requerimiento hasta el íntegro cumplimiento de lo solicitado. Los requerimientos de documentos, antecedentes o información con trascendencia tributaria que no figuren íntegramente cumplimentados no se tendrán por atendidos a efectos de este cómputo hasta que se cumplimenten debidamente, lo que se advertirá al obligado tributario, salvo que la normativa específica establezca otra cosa. (...)"*

En el caso que nos ocupa, en el acuerdo de liquidación definitiva de fecha 5 de mayo de 2016, se indica:

Por las circunstancias anteriores, a los efectos del plazo máximo de 12 meses de duración de las actuaciones inspectoras establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, del tiempo total transcurrido hasta la fecha del acta no se deben computar 100 días, tal y como establece el artículo 104.2 de la precitada Ley y los artículos 102, 103 y 104 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGAT).(...)" En la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras ya se informa al obligado de que "a los efectos del cómputo del plazo señalado en el artículo 150 de la LGT, no se incluirán en el cómputo de dicho plazo las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, ni los períodos de interrupción justificada. En este sentido, la incomparecencia en el lugar, día y hora señalados o la no aportación de los documentos requeridos, se considerará dilación no imputable a la Administración, de acuerdo con lo establecido en el artículo 104.a) del RGAT."

(...)

- 4º. En la diligencia de 27 de junio se reiteraba la petición de las copias de las garantías de los relojes **QR** y **LM** y se solicitaba la copia de los pasaportes de los no residentes titulares de las facturas de las operaciones efectuadas en régimen de viajeros.

En dicha diligencia se fijaba la próxima comparecencia para el día 11 de julio de 2014.

Consta en la diligencia de 28 de julio que el obligado tributario solicitó aplazar la comparecencia hasta ese día. Se aporta parte de la información solicitada, tal como consta en el Informe de Disconformidad:

"(...) En la Diligencia de 28-07-2014 consta que **XZ SL** respondió al requerimiento de las copias de las garantías emitidas correspondientes a los relojes de marca **QR** y **LM** aportando exclusivamente las garantías de los relojes **QR** vendidos en 2012 manifestando que carecía de las garantías de los **LM**, al haber sido resuelto el contrato con la citada manufacturera y sin justificación alguna respecto a las no entregadas de **QR**.

A este respecto la Inspección pone de relieve que los contratos formalizados por la sociedad con ambas relojas obligaban a facilitarles información referida a cualquier reloj de la marca **QR** durante cinco años a contar desde la fecha de la venta y en el caso de **LM** sin limitaciones temporales; además consta en el expediente (INFO-REV) información relativa a las garantías de los relojes **LM** vendidos durante los cinco primeros meses de 2010 que hubiera debido ser facilitada a la Inspección, del mismo modo que consta en el expediente de **TW SA** sociedad administrada por los mismos y con la misma actividad que **XZ SL** y comprobada simultáneamente por los mismos actuarios, un informe de ventas de los ejercicios 2010 y 2011 con información de las fechas de las garantías y de los nombres a los que se expidieron tales garantías, en definitiva el obligado tributario obstruyó la actividad de la Inspección, en tanto que como se ha acreditado tales datos eran relevantes respecto a la actividad de regularizar su situación tributaria.(...;)"

En dicha diligencia se reitera la aportación de las fotocopias de los pasaportes ya solicitados en la diligencia de 27 de junio pero éstas no fueron aportadas, juntamente con otra documentación, hasta el 5 de septiembre.

La trascendencia tributaria de la documentación solicitada resulta, de acuerdo con los hechos expuestos, evidente en tanto que dicha documentación se estima esencial para determinar la identidad del adquirente del bien.

Finalmente, en la citada diligencia se señalaba la próxima visita para el día 11 de agosto, sin embargo, el compareciente solicitó un aplazamiento hasta el 5 de septiembre.

Por tanto, en atención a las dilaciones no imputables a la Administración, así como a los períodos de interrupción justificada, el plazo de 24 meses que, como máximo, debe transcurrir desde el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación hasta su finalización, no ha sido superado.

A estos efectos debe tenerse en consideración la modificación introducida en el artículo 104 por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en vigor a partir del 12 de octubre de 2015. La nueva redacción ha introducido el siguiente párrafo en el apartado 2 de dicho artículo, señalando: "En el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

" En el presente caso, dado que el obligado tributario está obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el cumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones se entenderá efectuado por la puesta a disposición del presente acuerdo en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

(...;)

*Como consecuencia de todo lo expuesto, en el presente caso, teniendo en cuenta la sentencia del TS transcrita, así como las circunstancias acaecidas a lo largo del procedimiento inspector, descritas en los párrafos anteriores, este Tribunal considera que la Inspección razonó los motivos por los que la no aportación o retraso en la aportación de la misma incidió en el normal desarrollo de la actuación inspectora, por lo que pueden considerarse dilaciones no imputables a la Administración Tributaria las dilaciones debidas a la aportación de documentación tardía, de forma que queda desestimada la alegación presentada por el reclamante."*

Por otra parte, el acuerdo de ampliación del plazo se encuentra debidamente motivado y, en contra de lo que se aduce, no se trata de un aumento meramente objetivo. La resolución de ampliación del plazo del procedimiento inspector cumplió con el deber de motivación exigido, en los términos establecidos por la jurisprudencia, al no limitarse a la mera cita de los supuestos de hecho relacionados del apartado 2 del artículo 184 del Real Decreto 1065/2007, en cuanto recogió de forma suficiente las concretas circunstancias que avalaban su apreciación y analiza las circunstancias concretas que le llevan a entender que las actuaciones podían ser calificadas de especial complejidad.

En definitiva, la ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras aparece suficientemente justificada, lo que es otro argumento más para confirmar que las actuaciones inspectoras se ajustaron a su plazo máximo de duración.

#### **Quinto.**

En cuanto a la alegación referida a la falta de autorización de la entrada en el domicilio del obligado, hay que señalar que debemos ajustarnos a lo que se recoge en la sentencia, ya firme, de la sección 1ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña n.º ... de ...I de 2021, por el que se resuelve el recurso contencioso administrativo n.º .../2019 interpuesto por **XZ**, SL frente a la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 10 de abril de 2019, contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la AEAT, Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria en Barcelona, por el concepto Impuesto sobre el Valor Añadido ejercicio: 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, y que, en ese punto, es esencial y sustancialmente idéntica a la que es objeto de la presente alzada. Y es que dicha Sala del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña ha concluido, exponiéndolo en el fallo, que los actuarios de la Inspección a la hora de proceder a la entrada y registro de la instalación del sujeto pasivo en el marco de las actuaciones de comprobación que estaban desarrollando no obtuvieron el consentimiento debidamente informado del administrador mancomunado de la Sociedad, preceptivo para afirmar la validez de la entrada y de que lo que se hiciera en el marco de la misma, por lo que, consecuentemente, y al considerarse ilícita dicha entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de **XZ**, SL, siendo la causa de regularización los correos electrónicos y los informes obtenidos en la personación, procede anular las liquidaciones y sanciones impugnadas, así como la resolución del TEAR que las confirmaba en parte, en lo que se corresponde o sustenta con elementos de prueba y documentos obtenidos por la Inspección como consecuencia de dicha entrada y registro domiciliario.

Así, en la referida sentencia se manifiesta:

*"...Al igual en que en aquellos recursos, en el presente la actora (que actúa bajo la misma dirección letrada) denuncia en demanda la constitucionalidad de aquella misma entrada y registro en el domicilio de determinada sociedad, habida el 29 de enero de 2014 (la misma con que se inician las actuaciones inspectoras en el presente supuesto), tal como se resumía ya en nuestras anteriores sentencias, en los siguientes términos:*

*"a) Legitimidad de la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de **TW**.*

*Regulación constitucional legal y reglamentaria de la entrada en el domicilio.*

*Tratamiento diferenciado entre las entradas en los lugares en que se desarrollan las actividades, en las que basta la autorización del delegado o director del departamento; y las entradas en los domicilios constitucionalmente protegidos, en que se exige bien el consentimiento del interesado o autorización judicial.*

*La autorización del delegado no autoriza la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido como es el sito en Vía Augusta número 13, 1º 1ª.*

*No se cumplen los requisitos para la validez del consentimiento prestado, en especial, la información del derecho a negarse a autorizar la entrada. Análisis de las circunstancias en las que se produjo la entrada. (...)"*

*No resultaba ocioso el traslado conferido por providencia de fecha 5 de marzo de 2021, pues, apreciada ya por esta Sala la conculcación de derecho fundamental en aquella actuación inspectora de fecha 29 de enero de 2014, por entrada y registro en el domicilio de "**TW**", y resultando evidente que la regularización aquí practicada se apoya en documentación obtenida con ocasión de aquella (sin desconocer este Tribunal que, a la fecha en que se confirió el traslado, las sentencias recaídas en aquellos recursos números 550 (PROV 2021, 147829) y 569/2019*

(JT 2021, 378) no eran firmes), nuestros anteriores pronunciamientos en absoluto podían resultar inocuos a los efectos del presente enjuiciamiento, condicionándolo.

(...;)

De modo que las consecuencias de la ilicitud de la prueba obtenida se proyectan, irremediablemente, sobre todos los extremos de los acuerdos impugnados, con la consiguiente estimación del recurso."

Cabe añadir que la referida sentencia se remite, en gran parte, a lo ya enjuiciado en relación a las actuaciones realizadas por la Inspección en torno a **TW, SA** debiendo tenerse en cuenta que las actuaciones inspectoras se iniciaron, en unidad de acto, para esa entidad, **TW, SA**, y para la aquí interesada, **XZ, SL**, llevando a cabo de forma simultánea la personación en el domicilio constitucionalmente protegido de ambas mercantiles, donde se procedió a entrar en los términos descritos en los acuerdos liquidatorios, con idénticos hechos acontecidos

A estos efectos, la sentencia firme de la sección 1ª de de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Cataluña n.º ... de ... de 2021, por el que se resuelve el recurso contencioso administrativo n.º .../2019 interpuesto por **TW, SA** frente a la resolución del TEAR de Cataluña, de fecha 13 febrero de 2019, contra los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la AEAT, Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria en Barcelona, por el concepto Impuesto sobre Sociedades: 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, al entender que el consentimiento para la entrada y registro no puede entenderse válidamente informado, anula las liquidaciones y sanciones dictadas derivadas del incremento de la base imponible que trae causa directa de la información obtenida en la entrada (documento INFO-REV, correos electrónicos) al no ser por ello conformes a derecho. Sin embargo, se mantienen, y así lo recoge el fallo judicial, los ajustes referidos a la provisión por depreciación de existencias al no derivar de la información sobre ventas ocultas obtenidas en la personación en las instalaciones de la entidad.

Así, en la referida setencia se manifiesta:

*"Así las cosas, bajo la premisa de que el consentimiento no puede entenderse válidamente informado, hemos de concluir que los incrementos de la base imponible cuya regularización trae causa directa de la información obtenida en la entrada (documento INFO-REV, correos electrónicos) no son conformes a derecho.*

*En concreto, son los siguientes:*

- Ventas ocultas derivadas de la información obtenida de los INFO-REV, ejercicios 2009 y 2012.
- Ventas a Tiron Settasophon (ejercicio 2012).
- Ventas **QR** (ejercicio 2012).

*Igual suerte han de correr las sanciones vinculadas a éstas.*

*No ocurre lo mismo con la regularización y consiguiente incremento de las bases imposables, porque no se consideran gastos fiscalmente deducibles las provisiones dotadas en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, toda vez que no trae causa directa de la indicada entrada domiciliaria, sino de la información obtenida del obligado tributario..*

(...)

*A la vista de todo lo expuesto procede estimar en parte el recurso y en consecuencia anular las liquidaciones en cuanto se regulariza incrementando la base imponible por Ventas ocultas derivadas de la información obtenida de los INFO-REV, (ejercicios 2009 y 2012), Ventas a Tiron Settasophon (ejercicio 2012) y Ventas **QR** (ejercicio 2012), así como las sanciones vinculadas a éstas, que también se anulan.*

*Y procede desestimar el recurso, por lo que respecta a la regularización consistente en el incremento de la base imponible, al no considerar gasto fiscalmente deducible las provisiones dotadas en los ejercicios 2010, 2011 y 2012, desestimando igualmente el recurso por lo que se refiere a la sanción derivada de esta regularización."*

Por todo ello, siendo los actos que originan el presente expediente sustancialmente idénticos a los que fueron objeto de revisión, por el TSJ de Cataluña, en el procedimiento al que se refiere la Sentencia transcrita, incluyendo los aspectos procedimentales, entiende este Tribunal que lo procedente es fallar en el mismo sentido y, así, anular, igualmente, las liquidaciones y sanciones impugnadas respecto de los ajustes que derivan directamente la información obtenida en la entrada y registro de la entidad (información derivada de los denominados "INF-REV", correos referidos a ventas de relojes **QR** y los correos de **Axy**) y que, esencialmente, corresponden al incremento de ventas dispuesta en aplicación del método de estimación indirecta, sin que proceda, por ello, entrar a analizar el resto de alegaciones realizadas por el obligado sobre la referida regularización, al menos en lo que se refiere a esos ajustes.

Por el contrario, al igual que mantiene el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su aludida sentencia n.º 680 de 19 febrero de 2021, dictada en relación al Impuesto sobre Sociedades de 2009 a 2013 de **TW, SA**, sí consideramos que no se debe anular, en el presente caso, el ajuste referido al incremento de base imponible derivada de la no deducibilidad de las provisiones dotadas por depreciación de existencias, toda vez que no trae

causa de nada obtenido por la Inspección de la indicada entrada domiciliaria, sino que se practica en base a la información obtenida del obligado tributario durante el procedimiento, debidamente desarrollado.

## Sexto.

En ese sentido, por lo que se refiere a la referida dotación por depreciación de existencias, el TEAR, ante el que también se planteó la conformidad del ajuste, manifestaba:

*"DÉCIMO TERCERO. En cuanto a la provisión por depreciación, el interesado en el escrito de alegaciones la procedencia de la aplicación de la provisión por depreciación de existencias dotada por el obligado tributario, manifestando al respecto lo siguiente:*

*"El sector de la relojería de alta gama presenta el inconveniente de su rápida obsolescencia por lo que si no se vende un reloj en el periodo de moda, de forma acelerada se deprecia. Y esto que parece de sentido común, no ha sido tenido en cuenta por la inspección al haber enajenado relojes por mayor precio al que se adquirieron por lo que no procede la dotación."*

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

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

*Dicha justificación corresponde al obligado tributario, pues según lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, ya que 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.*

*En el presente supuesto, se considera que no se ha aportado justificación de la depreciación efectiva experimentada por las mercancías que han sido objeto de provisión.*

*No se ha aportado tampoco prueba del carácter reversible de dicha provisión. Además se observa como muchas de las piezas que han sido objeto de depreciación y que posteriormente han sido vendidas, lo han sido por un precio superior al coste por el que estaban contabilizadas, motivo que provoca serias dudas en cuanto a la realidad de la provisión efectuada por parte de la sociedad.*

*Es decir, el criterio utilizado por la entidad consiste en un criterio de obsolescencia comercial considerando la procedencia de dotar una provisión por el valor íntegro contable de todas las unidades de producto (existencias) cuando consideran a su juicio que su valor se ha depreciado.*

*Resulta claro para este Tribunal, que el propio reclamante en sus alegaciones reconoce que los relojes se han vendido por un precio superior al de su coste, por tanto al no aportar el reclamante ninguna prueba de la depreciación de las mercancías, se confirma la actuación efectuada por la Inspección."*

Pues bien, procede ahora confirmar lo manifestado por el TEAR ya que nada de lo que se nos alega a través de la presente alzada desvirtúa dichas conclusiones, que compartimos; no se ha justificado, en modo alguno, por el sujeto pasivo, el valor de mercado considerado para la depreciación de los deterioros y, con ello, para el cálculo de las correcciones de valor, no explicándose, tampoco, el motivo de su depreciación individualmente considerado, sin que dicho detalle tampoco figure ni en las cuentas anuales ni en los informes de auditoría.

Las provisiones por depreciación se dotan por el valor de las pérdidas "reversibles" que se ponen de manifiesto con el inventario al cierre del ejercicio, cuando el precio de mercado de las existencias es inferior al precio de adquisición o coste de producción.

Así, la provisión por depreciación de existencias se dota contablemente y, en consecuencia, se considera como un gasto fiscalmente deducible en el IS cuando en la fecha de cierre del ejercicio se justifique que su valor de mercado es inferior a su precio de adquisición o coste de producción y que tiene carácter reversible.

Dicha justificación corresponde, en virtud de lo dispuesto en el artículo 105 de la LGT, al obligado; sin embargo, en el presente supuesto, no se ha aportado justificación de la depreciación efectiva experimentada por las mercancías que han sido objeto de provisión. No se ha aportado, tampoco, prueba del carácter reversible de dicha depreciación. Además, se observa como muchas de las piezas que han sido objeto de depreciación, y que posteriormente han sido vendidas, lo han sido por un precio superior al coste por el que estaban contabilizadas, motivo que provoca serias dudas en cuanto a la realidad de la depreciación apreciada por la entidad y, con ello, de la solidez de la provisión dotada por tal deterioro.

El criterio que utiliza la actora es el de obsolescencia comercial, pero no se ha acreditado el valor de mercado usado para el cálculo de las correcciones de valor, no justificándose que tuvieran las piezas un valor de mercado

inferior con respecto a su valor de adquisición, que el supuesto que habilitaría a la dotación de la provisión, debiendo confirmarse, por ello, la regularización de la Inspección en este punto.

No cabe aceptar, tampoco, la alegación del obligado de que debieran eliminarse los incrementos de las Bases Imponibles, por la reversión de provisiones de ejercicios anteriores prescritos, ya que ello supondría una evidente desimposición, porque implicaría admitir que el disfrute, indebido, de una deducción improcedentemente dotada en esos ejercicios anteriores.

## Séptimo.

Sin perjuicio de que la parte sustancial de la sanción se ha anulado en los términos expuestos, por haber decaído todo el ajuste de la regularización referido a las ventas no declaradas o incorrectamente declaradas, debe tenerse en cuenta la parte de la sanción que corresponde al ajuste que se ha analizado en el anterior FUNDAMENTO DE DERECHO, ya que éste sí se mantiene y, de hecho, ha quedado confirmado, con lo que ha de apreciarse, por él, el cumplimiento del elemento objetivo, uno de los elementos esenciales precisos para poder confirmar la validez de una sanción por la comisión de una infracción tributaria.

Y, en este sentido, entrando en el análisis del otro elemento cuya apreciación permite determinar la conformidad a derecho de una sanción de esta naturaleza, esto es, el elemento subjetivo (la culpabilidad del sujeto infractor al realizar la conducta por la que se le sanciona) procede confirmar lo que, al respecto, contiene el acuerdo al estar debidamente motivado, señalando al efecto:

*"...como queda acreditado de la actuación inspectora, la reclamante en el periodo comprobado declaró un precio de venta inferior al obtenido de los informes INF REV y correos de Axy, y además dedujo gastos por provisiones de depreciación de las mercancías que no atendían a la realidad, ocasionando con esta conducta una defraudación a la Hacienda Pública, disminuyendo la deuda tributaria en el periodo mencionado, situación que no habría sido descubierta y corregida si no hubieran mediado las actuaciones de comprobación por parte de la Inspección de los Tributos, por lo que esta Instancia entiende que su actuación es constitutiva de infracción tributaria, sin que quepa calificar los hechos acaecidos como inducidos por un error, o por el mantenimiento de una postura interpretativa divergente, de donde se desprende la existencia de una conducta intencional que debe ser objeto de sanción. Como declara la Audiencia Nacional en sentencia de 21-06-2012 (recurso nº 279/2009) en su FDº 3º "...por lo que se refiere al ejercicio de la potestad sancionadora, peca el actor de absoluta insuficiencia en la defensa de su pretensión anulatoria..., lo que de por sí es suficiente para el mantenimiento de la sanción, a lo que cabe añadir que tampoco se puede esgrimir, frente al acto en su vertiente sancionadora, la existencia de interpretación razonable de las normas fiscales cuando aquí se regulariza la no deducibilidad de unos gastos cuyos servicios no han sido acreditados, lo que no puede conducir materialmente a ningún conflicto jurídico-interpretativo, ni cabe tampoco mantener la presunción de buena fe en quien así ha actuado, lo que de suyo es suficiente para atribuir a la entidad sancionada una conducta cuando menos negligente y, por ello, responsable a los efectos sancionadores". Igualmente respecto de la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad en la emisión de facturas falsas la Sentencia del TS de 11-12-2014 (casación nº 2742/2013) declara que "es claro que el mero hecho de expedir una factura con datos falsos o falseados (en concreto, de reflejar en una factura una prestación de servicios que no ha tenido lugar) implica de por sí un comportamiento doloso que está muy lejos de la ausencia de "componente subjetivo" o de la inexistencia de intencionalidad".*

Concurre, claramente, una omisión de las precauciones a tomar para evitar practicar una deducción de gastos sin cumplir los requisitos exigidos por la normativa contable y tributaria para ello, incurriendo, con el suficiente grado de culpabilidad, en la deducción indebida de gastos en el IS; en particular, es destacable que la entidad carecía de una metodología clara y objetiva para la determinación del importe de las dotaciones a la provisión por depreciación de existencias, basada en la justificación y acreditación de la disminución de su valor correspondiente, cuantificando el importe a deducir utilizando un método tan arbitrario e imparcial como el de, según indica, su propia experiencia en el conocimiento del mercado, método que, por parcial y subjetivo, debe reputarse improcedente si no resulta amparado por otros elementos acreditativos que avalen sus conclusiones.

Se ha realizado, en definitiva, un juicio suficiente, razonable y relevante respecto la culpabilidad del sujeto pasivo aquí recurrente por la Inspección a la hora de dictar el acuerdo sancionador, sin que, a ello, pueda oponerse la concurrencia de causa de exoneración alguna de dicha culpabilidad, bien por interpretación jurídicamente razonable de la normativa fiscal aplicable, o bien por cualquier otra causa bastante al efecto ex artículo 179.2.d) de la LGT.

## Octavo.

A la vista de todo lo expuesto procede estimar en parte el presente recurso de alzada, anulando la resolución del TEAR impugnada y en consecuencia anular las liquidaciones en cuanto se regulariza incrementando la base

imponible por ventas ocultas o por ventas con precio inferior al real facturado con base en la información obtenida en la personación en el domicilio de la entidad (información derivada de los denominados "INF-REV", correos referidos a ventas de relojes **QR** y los correos de **Axy**), así como las sanciones vinculadas a éstas, que también se anulan.

Y procede desestimar el recurso, por lo que respecta a la regularización consistente en el incremento de la base imponible, al no considerar gasto fiscalmente deducible las provisiones por depreciación de existencias dotadas , desestimando igualmente el recurso por lo que se refiere a la sanción derivada de esta regularización.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.