

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089787

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 9/2023, de 13 de enero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 722/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Provisión por deterioro de valor de las existencias. El método seguido por la demandante, dedicada a suministros de fontanería, es la de considerar que la mercancía que no se vende en un año, se deprecia en un 20%, si sigue sin salir el segundo año, la depreciación es del 50 por ciento, y si el tercer año sigue en almacén, la depreciación es del 100%. Sostiene la demandante que esa depreciación responde a su propia experiencia, lo que le permite conocer, por métodos estadísticos de datos obtenidos por esa experiencia, ese porcentaje de deterioro. Sin embargo, sin conocer las bases de ese cálculo, de ese porcentaje, la Sala no puede decir que el mismo responda a la norma 10ª de valoración del PGC, sobre valoración posterior de existencias. Por tanto sin referencia alguna a al valor de mercado, costes de comercialización y otros gastos que genera la colocación de la mercancía, nada puede decir el Tribunal sobre la recuperación de la inversión. A juicio de la Sala, no se puede dar carta de naturaleza a este método de cálculo del deterioro según porcentajes y años de permanencia en el balance, sin referencia alguna a precios de mercados y costes y posibilidades de recuperar la inversión. Al contrario, la resolución lo descarta por no ser posible fijar un porcentaje único para todo tipo de productos. Y es llano que los productos de fontanería no pueden sufrir la misma depreciación lineal, o, por lo menos no se explica; y con experiencia común podemos entender que no es el mismo el deterioro de un tubo de PVC, uno de acero, unos accesorios de cobre, un aparato de agua caliente o elementos de un cuarto de baño. Por eso, sin una explicación cumplida, que debe constar en la memoria de las cuentas anuales, el método es contrario a la norma décima de valoración del PGC, por lo que no está justificado el deterioro en la cantidad que se contabiliza y se traslada como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias. Por todo ello, la Sala coincide con la resolución impugnada en cuanto a que no queda justificado el deterioro. Y no basta sin más aludir a la experiencia de la empresa, para obviar el deber de justificar que le corresponde a quien pretende minorar el resultado y, por tanto la cuantía del impuesto. En consecuencia, procede, una vez aclarada la cuestión de la reversión de la provisión por deterioro, en cuanto la liquidación se limita a la aplicación de la pérdida procedente de 2012, desestimar el recurso.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma 10ª.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 66 bis y 150.

PONENTE:

Don Guillermo Sanchis Fernandez-Mensaque.

Magistrados:

Don HERIBERTO ASENCIO CANTISAN

Don GUILLERMO SANCHIS FERNANDEZ-MENSAQUE

Don JOSE ANGEL VAZQUEZ GARCIA

Don JAVIER RODRIGUEZ MORAL

SENTENCIA

ILMOS. SRES.

D.Heriberto Asencio Cantisán

D.Guillermo Sanchis Fdez.-Mensaque

D.José Ángel Vázquez García

D.Javier Rodríguez Moral

En Sevilla, a 13 de enero de dos mil veintitrés.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, formada por los magistrados que al margen se expresan, ha visto en el nombre del Rey el recurso contencioso administrativo registrado con el número de autos 722/2020, seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: la compañía "INDUSTRIAS LEKUE,S.L.", con domicilio social en Sevilla, representada por la procuradora doña Inmaculada Ruiz Lasida y dirigida por el letrado don Santiago Picossi Goñi; y DEMANDADA: El Tribunal Económico Regional de Andalucía, representado y dirigido por el Abogado del Estado. Ha sido ponente Guillermo Sanchis Fernández-Mensaque.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por la parte actora se interpuso recurso contencioso administrativo contra acuerdo del TEARA, de fecha 24 de septiembre de 2020, recaído en reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 41/8456/2017 y 41/8464/2017, por el que se desestiman las reclamaciones formuladas por la actora contra liquidación Girada por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la A.E.A.T por el impuesto de sociedades de los ejercicios 2012 y 2013, y contra acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación.

Segundo.

Por la actora se interpuso demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se anule la resolución recurrida.

Tercero.

Por la parte demandada se contestó a la demanda en escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de derecho que estima aplicables al caso, termina suplicando que se desestime el recurso.

Cuarto.

No solicitado, no se recibió el recurso a prueba; y las partes presentaron por su orden escrito de conclusiones.

Quinto.

La votación y fallo tuvo lugar el día señalado, habiéndose observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

La liquidación viene motivada, tal como se dice en el acuerdo del TEARA por lo siguiente:

1º) El criterio seguido por la entidad para la dotación del deterioro de existencias, consiste en establecer una dotación derivada de la suma de unidades no vendidas en los años 1, 2 y 3 valorados por su coste y aplicando sobre las mismas un % según la antigüedad en la rotación de las existencias.

2º) Dicho criterio se contradice con las normas de valoración desde el punto de vista contable (PGC NRV 10ª) y fiscal para el deterioro, que exige que el valor de realización de las existencias sea inferior al su precio de adquisición (valor de mercado) determinando el deterioro o pérdida al cierre de ejercicio.

3º) No se ha contrastado con un valor de mercado cierto, pues no están contrastadas con su valor venta (realización) solo está basado en la antigüedad de los productos aplicando un % de deterioro en función de la antigüedad, determinando reducciones de valor de hasta el 100% cuando se trata de tres años.

4º) El deterioro del circulante, debe deberse a circunstancias excepcionales o sobrevenidas que no pueden responder a la rotación de las existencias de productos de los que constituye los bienes de la entidad.

5º) Este mismo criterio se mantiene por doctrina administrativa "no es deducible la provisión/ deterioro de piezas de recambio en función de su antigüedad conforme a la experiencia histórica de la entidad y evolución estadística, dado que ha de utilizarse un valor de mercado cierto. Y no tiene respaldo en la norma fiscal.

Tras la liquidación, se inicia procedimiento sancionador, que, seguido por sus trámites, finaliza por el segundo de los acuerdos reclamados.

Notificados liquidación y acuerdo sancionador, se interpone reclamación económico-administrativa en la que se alega prescripción de derecho a determinar la deuda del ejercicio 2012 e improcedencia de la regularización al ser correcto el método de cálculo de la provisión por deterioro de existencias.

La resolución aquí impugnada la desestima con fundamento en que el plazo de duración del procedimiento es de 27 meses y no, 18, por lo que el procedimiento de comprobación había interrumpido válidamente la prescripción. Y en cuanto a la liquidación considera que la provisión hecha por deterioro de existencias no se ajusta a lo previsto por el Plan General de Contabilidad.

En esta vía judicial, la demandante insiste en los mismos argumentos.

Segundo.

Se considera prescrita la potestad de determinación de la deuda, por cuanto en el ejercicio de 2012, la cifra de negocios no superaba el límite que obliga a realizar auditoría de cuentas: 5.700.000 euros. Por tanto, una vez superado los 18 meses que establece el artículo 150 de la LGT, la prescripción sólo se interrumpe por la notificación de la liquidación, lo que tiene lugar el 22 de octubre de 2017. Y, en dicha fecha, contando el plazo desde el 25 de julio de 2013, cuando concluye el plazo para presentar la autoliquidación, habrían transcurrido más de cuatro años.

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, formada por los magistrados que al margen se expresan, ha visto en el nombre del Rey el recurso contencioso administrativo registrado con el número de autos 722/2020, seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: la compañía "INDUSTRIAS LEKUE,S.L.", con domicilio social en Sevilla, representada por la procuradora doña Inmaculada Ruiz Lasida y dirigida por el letrado don Santiago Picossi Goñi; y DEMANDADA: El Tribunal Económico Regional de Andalucía, representado y dirigido por el Abogado del Estado. Pero es que aquí en ninguno de los ejercicios comprobados se supera el límite que determina la obligación de realizar auditoría. Así, en el ejercicio, 2012, el importe neto de la cifra de negocios es, según modelo 200, que en este punto no ha sido regularizado, era de 5.491.503'16 euros; y en el ejercicio 2013, 4.333.476'04.

Despejado lo anterior es cierto que, si excluimos de la interrupción de la prescripción el procedimiento de inspección, sin que se haya informado a la comprobada la realización de nuevas actuaciones, periodos y conceptos de esas nuevas actuaciones, desde el inicio del cómputo de las prescripción, el 26 de julio de 2013, tras finalizar el plazo de autoliquidación, hasta la notificación de la liquidación, el 3 de octubre de 2017, había transcurrido ampliamente el plazo de cuatro años que establece el artículo 66 de la LGT para la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

Tercero.

Ahora bien, eso no significa prescripción de todo derecho a comprobar. Así, lo tenía establecido la doctrina del Tribunal Supremo, Sala 3ª, Sección 2ª, en sentencia de 5 de febrero de 2015, quien establece, sin limitar los medios resolviendo anteriores titubeos, la posibilidad de comprobar bases negativas procedentes de ejercicios prescritos que siguen desplegando efectos en ejercicios no prescritos.

Lo que encuentra formulación legal en el actual artículo 66 bis de la LGT, introducido por Ley 34/2015, que permite comprobar sin excluir medios ni razones, aunque limitando la comprobación al plazo de 10 años.

Ello nos lleva a concluir que, aunque el periodo de procedencia esté prescrito, la comprobación de las bases negativas sigue desplegando efectos en el ejercicio 2013, por lo que dicha comprobación no se vería afectada por la prescripción de la acción para determinar la deuda en dicho ejercicio.

En consecuencia, procede entrar en la cuestión de la procedencia de esas bases negativas comprobadas y excluidas por no ajustarse a derecho.

Cuarto.

De las razones de la comprobación, sólo se cuestiona la relativa a las provisiones por depreciación de existencias.

Al respecto, el método seguido por la demandante, dedicada a suministros de fontanería, es la de considerar que la mercancía que no se vende en un año, se deprecia en un 20%, si sigue sin salir el segundo año, la depreciación es del 50 por ciento, y si el tercer año sigue en almacén, la depreciación es del 100%.

Sostiene la demandante que esa depreciación responde a su propia experiencia, lo que le permite conocer, por métodos estadísticos de datos obtenidos por esa experiencia, ese porcentaje de deterioro.

Sin embargo, sin conocer las bases de ese cálculo, de ese porcentaje, no podemos decir que el mismo responda a la norma 10ª de valoración del PGC, sobre valoración posterior de existencias, a cuyo tenor: 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.

Por tanto sin referencia alguna a al valor de mercado, costes de comercialización y otros gastos que genera la colocación de la mercancía, nada podemos decir sobre la recuperación de la inversión.

Ciertamente la fijación del valor realizable no es una estimación sencilla. Así, como se reconoce en el preámbulo de la resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 18 de septiembre de 2013 (que aunque entra en vigor en 2014, puede tener valor orientativo para fijar pérdidas de periodos anteriores): En la norma quinta se desarrollan los criterios sobre deterioro de valor de las existencias. Una cuestión ampliamente debatida fue la conveniencia de introducir unos porcentajes de cobertura sobre el precio de adquisición o coste de producción de los activos que, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las existencias, las empresas tuviesen que aplicar en función de su antigüedad en el balance. Esta regla no se ha incluido en la Resolución por entender que difícilmente un mismo calendario para el conjunto de los sectores de actividad podría reflejar la imagen fiel del deterioro de las diferentes existencias.

Pero eso no supone dar carta de naturaleza a este método de cálculo del deterioro según porcentajes y años de permanencia en el balance, sin referencia alguna a precios de mercados y costes y posibilidades de recuperar la inversión. Al contrario, la resolución lo descarta por no ser posible fijar un porcentaje único para todo tipo de productos. Y es llano que los productos de fontanería no pueden sufrir la misma depreciación lineal, o, por lo menos no se explica; y con experiencia común podemos entender que no es el mismo el deterioro de un tubo de PVC, uno de acero, unos accesorios de cobre, un aparato de agua caliente o elementos de un cuarto de baño. Por eso, sin una explicación cumplida, que debe constar en la memoria de las cuentas anuales, el método es contrario a la norma décima de valoración del PGC, por lo que no está justificado el deterioro en la cantidad que se contabiliza y se traslada como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dice la demandante que, frente a lo que se dice en la liquidación, sí se hace referencia al deterioro en las memorias de las cuentas de los ejercicios 2012 y 2013. Pero vemos como la memoria de 2012, punto 4.8, no se dicen más que obviedades respecto a la depreciación de existencia, por mera referencia a lo que dice la norma 10ª; pero nada concreto acerca de ese medio de determinación de la pérdida; y lo mismo hemos de decir de la memoria de las cuentas de 2013, idéntica a la anterior.

Por todo ello, hemos de coincidir con la resolución impugnada en cuanto a que no queda justificado el deterioro. Y no basta sin más aludir a la experiencia de la empresa, para obviar el deber de justificar que le corresponde a quien pretende minorar el resultado y, por tanto la cuantía del impuesto.

En consecuencia, procede, una vez aclarada la cuestión de la reversión de la provisión por deterioro, en cuanto la liquidación se limita a la aplicación de la pérdida procedente de 2012, desestimar el recurso

Quinto.

De la sanción nada se dice, por lo que nada podemos decir aquí, salvo considerar prescrita al igual que la liquidación la sanción en cuanto al ejercicio 2012.

Sexto.

Estimándose en parte el recurso, conforme al artículo 139 de la LJ, no procede hacer expresa imposición de las costas.

FALLAMOS

Que, estimando en parte el recurso formulado por la compañía "INDUSTRIAS LEKUE,S.L." contra la resolución que se dice en el antecedente primero de esta sentencia, debemos anular y anulamos dicha resolución en cuanto confirma íntegramente la liquidación y sanción respecto al ejercicio 2012, dejando sin efecto la liquidación y sanción, sin perjuicio de lo comprobado, confirmándola en cuanto al resto y sin hacer expresa imposición de las costas.

Contra esta sentencia cabe articular recurso de casación, en los términos y con las exigencias contenidas en el art. 88 y ss. LJCA que deberá prepararse por escrito ante esta Sala en plazo de 30 días contados desde el siguiente a la notificación de la presente resolución.

A su tiempo, devuélvase el expediente con certificación de esta sentencia para su cumplimiento.

Quede el original de esta sentencia en el legajo correspondiente y únase testimonio íntegro a los autos de su razón.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgado, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.