

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092730

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de enero de 2024

Sala 1.^a

R.G. 6377/2022

SUMARIO:

Deuda tributaria. Interés de demora. Cómputo/Plazo. *No suspensión de la exigencia de intereses de demora durante el estado de alarma por COVID 19.* En relación con el acuerdo de liquidación impugnado, manifiesta la contribuyente su disconformidad con la forma en que se han calculado los intereses de demora sobre la cuota tributaria resultante, pues, alega que debió haberse tenido en cuenta la suspensión administrativa de plazos establecida por el RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19).

En relación con la suspensión de plazos por causa de la declaración del estado de alarma, procede hacer referencia a lo establecido en la Disp. adicional tercera del RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), en cuyo apdo. 1 se establece que «se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público» y que «el cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo».

Asimismo, en la Disp. adicional cuarta del mencionado RD 463/2020 se establecía que «los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren».

Se advierte que en la redacción inicial de estas disposiciones adicionales no se contempla ninguna suspensión de la regla de cómputo de la prestación accesoria de los intereses de demora prevista en el art. 26.3 de la Ley 58/2003 (LGT), que dispone que el interés de demora «resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado».

Y aunque el apdo. 1 de la Disp. adicional tercera del RD 463/2020 decretaba la interrupción de los plazos «para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público», dicha suspensión no extiende, expresamente, sus efectos, a la paralización del cómputo de los intereses de demora.

A estos efectos, interesa indicar que cuando el art. 150.3 de la Ley 58/2003 (LGT) regula las circunstancias que determinan la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, entre las que se incluye la concurrencia de una causa de fuerza mayor -letra g)-, no establece que dicha suspensión del plazo del procedimiento resulte extensible al cómputo de los intereses de demora. Sin embargo, sí dejan de exigirse intereses de demora en el supuesto de que tenga lugar un incumplimiento del plazo de duración del procedimiento -art. 150.6.c) de la Ley 58/2003 (LGT)-, extremo acorde con lo establecido en el art. 26.4 de la Ley 58/2003 (LGT).

Sin perjuicio de la ampliación de plazos prevista en los apdos. 1 y 2 del art. 33 del RD-Ley 8/2020 (Medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19), no se advierte en su redacción suspensión de la exigencia de intereses de demora. Así, si bien se ampliaba el *dies ad quem* de determinados plazos, ello no conllevaba la suspensión de la exigencia de la obligación accesoria correspondiente a los intereses de demora.

De este modo, no se ha efectuado mediante el RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19) o mediante el RD-Ley 8/2020 (Medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19) una suspensión del devengo de obligaciones tributarias, principales o accesorias. Así, al igual que desde la declaración de estado de alarma no dejaba de devengarse la obligación de declaración de determinados impuestos, no se dejaban de devengar otras obligaciones accesorias, como la exigencia de intereses de demora. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 26, 34, 105, 148, 178, 179, 183, 191 y 211.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 178.

RD 1514/2007 (PGC), NV 10.^a

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 10.

RD 463/2020 (Estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19), disp. adics. tercera y cuarta.

RDL 8/2020 (Medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19), art. 33.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

| Reclamación | F. Inter. | F. Entra. |
|---------------|------------|------------|
| 00-06377-2022 | 26/07/2022 | 27/07/2022 |
| 00-00350-2023 | 11/01/2023 | 19/01/2023 |

Las anteriores reclamaciones se interponen contra, por un lado, el acuerdo de liquidación derivado del Acta A02 ...74, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de Madrid de la AEAT, concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) período 2016, importe 203.141,24 euros a ingresar (reclamación tramitada con RG 00-06377-2022) y, por otro lado, contra la sanción resultante del expediente sancionador incoado a raíz de dicha regularización, por importe 85.711,13 euros (reclamación tramitada con RG 00-00350-2023).

Segundo.

De acuerdo con los hechos y documentos que forman parte del expediente recibido por este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), con fecha 05/06/2020 procedió a iniciarse, en relación a la entidad **XZ SL**, con NIF ... (en adelante obligado tributario), un procedimiento inspector por el concepto y período referenciados. Según se expone en el acuerdo de liquidación indicado, dichas actuaciones inspectoras tuvieron carácter parcial, de acuerdo con lo establecido en el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT), señalándose como objeto de la comprobación la cifra del deterioro de existencias declarada por la entidad en la casilla 264 del modelo 200 de autoliquidación del IS, ejercicio 2016.

Dicho procedimiento inspector finalizó con la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica del acuerdo de liquidación referenciado, por el que se practica, a la base imponible declarada, un ajuste positivo total de 685.689,00 euros, por los siguientes conceptos:

- Ajuste positivo derivado de la eliminación del gasto declarado en concepto de dotación, en el ejercicio 2016, a la provisión por deterioro de mercaderías o existencias (cuenta 390001) en un importe de 169.219,00 euros.
- Ajuste positivo derivado de la no contabilización, en el ejercicio 2016, del ingreso por la reversión, en ese ejercicio, de la provisión por deterioro de mercaderías o existencias (cuenta 390001) dotada en el ejercicio 2015, por importe 318.064,00 euros.
- Eliminación del gasto del ejercicio 2016 declarado en concepto de dotación a la cuenta Inventario eliminado discontinuo (cuenta 300957) por importe 3.095,00 euros.
- Ajuste positivo derivado de la no contabilización, en el ejercicio 2016, del ingreso por la reversión, en ese ejercicio, de la provisión por deterioro correspondiente al Inventario eliminado discontinuo (cuenta 300957) dotada en el ejercicio 2015 por importe 4.411,00 euros,
- Ajuste positivo derivado de la no contabilización, en el ejercicio 2016, del ingreso por la reversión, en ese ejercicio, de la provisión por deterioro correspondiente al Inventario eliminado estratégico (cuenta 300958) dotada en el ejercicio 2015 por importe 190.900,00 euros.

El acuerdo de liquidación se notifica el 01/07/2022.

Tercero.

Como consecuencia de los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector, y considerando se apreciaban indicios de que la conducta del obligado tribtario pudiese ser constitutiva de infracción tributaria, procedió a tramitarse un expediente sancionador, con número de referencia ...71, que finalizó con la imposición. al obligado tributario, de una sanción por tenerle, efectivamente, por responsable de la comisión, en el período comprobado, de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT en cuanto al IS de 2016, calificándola como leve, siendo el importe de la sanción impuesta de 85.711,13 euros.

El acuerdo de imposición de sanción se notifica el 16/12/2022.

Cuarto.

Disconforme con los acuerdos de liquidación y sanción referenciados, el obligado tributario ha procedido a impugnarlos, interponiendo, ante este TEAC, sendas reclamaciones económico administrativas.

Así, con fecha 26/07/2022 se interpone reclamación económica administrativa contra el acuerdo de liquidación, que se tramita bajo el número RG 00-06377-2022 y con fecha 11/01/2023 se interpone reclamación económica administrativa contra el acuerdo sancionador, que se tramita bajo el número RG 00-00350-2023.

Se alega, en síntesis, que los acuerdos referenciados son contrarios a derecho por las razones que en los fundamentos de derecho se analizarán, con base a los cuales solicita que se declare la nulidad de la liquidación y de la sanción dictadas.

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.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- si las resoluciones recurridas son conformes a derecho.

Los motivos de oposición contra el acuerdo de liquidación, en la síntesis realizada por el propio obligado tributario, son los siguientes:

1º) El método aplicado para determinar, por su parte, el deterioro de las existencias en el ejercicio comprobado es válido por cuanto se ajusta a las exigencias marcadas por la normativa contable. Concretamente, refiere que se apoya en la Norma de Valoración 10ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (PGC).

2º) Que la Inspección se ha extralimitado en su actuación, pues la figura de la prescripción y el alcance parcial de la comprobación seguida no le permiten practicar la regularización del deterioro de existencias del ejercicio 2015 que es lo que se ha efectuado, vía reversión, al regularizar el ejercicio 2016.

3º) Que es incorrecta la cuantificación de los intereses de demora computados en la regularización, pues no se ha tenido en cuenta la suspensión administrativa de plazos establecida por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, de declaración del estado de alarma por la situación de emergencia sanitaria surgida por la epidemia del Covid-19.

En relación a la sanción se alega, en primer lugar, su improcedencia, derivada de la improcedencia de la liquidación. En segundo lugar, se incide en la ausencia del elemento subjetivo preceptivo para apreciar la existencia de infracción (culpabilidad) al basarse su actuación, se alega, en una interpretación razonable de la norma. Se alega, asimismo, falta de acreditación, en el acuerdo sancionador, de tal culpabilidad, enfatizando la falta de motivación de aquel en este punto.

Cuarto.

En relación con el orden de resolución de las cuestiones a resolver, este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) recuerda, de forma reiterada, el principio de prioridad lógica de las cuestiones formales invalidantes de los actos administrativos, sobre las cuestiones materiales o de fondo configurándose doctrina entre otras, en las

resoluciones de 28 de febrero de 2022 (R.G. 00-04981-2020), de 2 de junio de 2015 (R.G. 00-04699-2014) y de 21 de junio de 2012 (R.G. 00-00360-2010). Por tanto, antes de que este TEAC proceda a examinar el fondo de la regularización, deben resolverse las cuestiones de índole formal que plantea el recurrente.

Se alega que la Inspección se habría extralimitado en su actuación pues, según la entidad reclamante, la figura de la prescripción, por un lado, y el alcance parcial de la comprobación, por otro, impedirían la práctica de los ajustes justificados en la no contabilización, en el ejercicio comprobado (2016) de la reversión de las provisiones dotadas en el ejercicio 2015, encontrándose dicho ejercicio 2015 prescrito.

Se desestima, sin embargo, por este TEAC tal pretensión, resultando claro que el objeto de la comprobación, parcial, ha sido el IS correspondiente al período 2016, y más específicamente lo sucedido en ese ejercicio con las mercaderías (existencias) y su deterioro siendo claro que ello se puede ver afectado por partidas contabilizadas en ejercicios anteriores prescritos, como es, sin duda, la provisión por deterioro o depreciación dotada, para aquellas, en 2015.

Las actuaciones inspectoras de las que resultó la liquidación objeto de análisis en este expediente tuvieron, efectivamente, carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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 (RGAT), respecto al IS de 2016 buscando la comprobación, específicamente, de la cifra de deterioro de existencias declarada, por la entidad, en la autoliquidación que había presentado por ese tributo y ejercicio - en la casilla 264 del modelo 200 - señalando específicamente la comunicación de inicio que también englobaba la comprobación de "las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que tengan incidencia en la liquidación que resulte de la actuación parcial" referida.

Debe tenerse en cuenta que las provisiones por deterioro de las existencias, que puede dotar una entidad en un ejercicio concreto, se refieren al importe de las "pérdidas reversibles", es decir, no definitivas, que se pongan de manifiesto, al cierre del ejercicio, con el inventario, cuando el precio de mercado (valor de realización) de las mismas se determine en una cifra inferior al precio de adquisición o coste de producción. Si se tratase de pérdidas irreversibles no estaríamos ante un deterioro sino ante unas pérdidas definitivas que habría que contabilizar, e imputar fiscalmente, como tales.

La Norma de Registro y Valoración 10 del PGC expone que procede reconocer un deterioro de las existencias precisamente cuando su valor neto realizable sea inferior a su precio de adquisición disponiendo que, en ese caso,

"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".

A estos efectos, conviene señalar que el Valor Neto realizable de un activo, como son las mercaderías, es el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado deduciendo los costes estimados necesarios para llevar a cabo dicha enajenación así como, en su caso, los costes estimados necesarios para terminar su producción o fabricación. Y, en concreto, respecto de la reversión de las correcciones valorativas (dotaciones a la provisión) efectuadas en ejercicios anteriores dispone el PGC:

"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."

Es, por tanto, muy clara la incidencia que, en la comprobación del deterioro que hayan podido sufrir unos activos en un ejercicio, como son las existencias de la entidad aquí interesada en 2016, tiene clara incidencia la depreciación o deterioro que, respecto de las mismas, se hubiese podido dotar, por la entidad, en ejercicios anteriores, sobre todo por la procedencia de su reversión en el ejercicio comprobado, por lo que procede desestimar, en este punto, la pretensión de la entidad y afirmar que fue correcto lo realizado por la Inspección teniendo en cuenta, a la hora de regularizar el IS de 2016, la reversión, en ese ejercicio, del deterioro dotado en el ejercicio anterior a pesar de que el derecho a regularizar el IS de ese ejercicio previo estuviese efectivamente prescrito, siendo ello conforme con el alcance parcial de las actuaciones inspectoras.

Y es que, además, la aceptación de tal pretensión supondría admitir un déficit de tributación evidentemente no querido por la norma pues quedaría fiscalmente consolidado el gasto en el ejercicio en que se dotó la provisión sin considerar, fiscalmente, el ingreso en el ejercicio en que dicha provisión revierte. El referido criterio ha sido mantenido por este Tribunal en resoluciones tales como la de 02-04-2014 (RG 00-01554-2011), a que la Inspección hace referencia en el acuerdo, donde se concluye:

"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".

Además, debe tenerse en cuenta el denominado principio de regularización íntegra, reconocido de forma reiterada por este TEAC en sus resoluciones, y que determina que en un procedimiento la Administración debe tener en cuenta todos los aspectos tanto positivos como negativos que afecten al interesado.

Quinto.

Se alega, a continuación, la extralimitación de las actuaciones inspectoras al regularizarse elementos que no se comprendían en el objeto de la comprobación. En concreto, se consideran, por el reclamante, improcedentes, teniendo en cuenta el ámbito del procedimiento inspector que se estaba desarrollando, los ajustes que se practican por la no contabilización en el ejercicio 2016, siendo procedente según la Inspección, de la reversión de las siguientes provisiones dotadas en el período 2015, que ascienden en total a 513.375 euros:

- La provisión por deterioro de mercaderías o existencias (cuenta 390001) dotada en el ejercicio 2015 por importe 318.064,00 euros.
- La provisión por deterioro correspondiente al Inventario eliminado Discontinuo (cuenta 300957) dotada en el ejercicio 2015 por importe 4.411,00 euros,
- La provisión por deterioro correspondiente al Inventario eliminado Estratégico (cuenta 300958) dotada en el ejercicio 2015 por importe 190.900,00 euros.

El artículo 34.1.ñ) de la LGT recoge, entre los derechos y garantías de los obligados tributarios,

"el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley".

Asimismo, el artículo 147 del mismo texto normativo, al regular el inicio del procedimiento de inspección, establece, en su apartado segundo, que

"Los obligados tributarios deben ser informados al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones".

En este sentido, debe señalarse que el artículo 148 de la LGT, relativo al alcance del procedimiento de inspección, dispone lo siguiente:

"1. Las actuaciones del procedimiento de inspección podrán tener carácter general o parcial.

2. Las actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente. En otro caso, las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general en relación con la obligación tributaria y período comprobado.

3. Cuando las actuaciones del procedimiento de inspección hubieran terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se

inicie con posterioridad salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias."

El desarrollo de este precepto se contiene en el artículo 178 del RGAT según el cual:

"1. Las actuaciones del procedimiento inspector se extenderán a una o varias obligaciones y períodos impositivos o de liquidación, y podrán tener alcance general o parcial en los términos del artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Las actuaciones del procedimiento de inspección tendrán carácter general, salvo que se indique otra cosa en la comunicación de inicio del procedimiento inspector o en el acuerdo al que se refiere el apartado 5 de este artículo que deberá ser comunicado.

3. Las actuaciones del procedimiento inspector tendrán carácter parcial en los siguientes supuestos:

a) Cuando las actuaciones inspectoras no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de comprobación.

b) Cuando las actuaciones se refieran al cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales, así como cuando las actuaciones tengan por objeto la comprobación del régimen tributario aplicable.

c) Cuando tengan por objeto la comprobación de una solicitud de devolución siempre que se limite exclusivamente a constatar que el contenido de la declaración, autoliquidación o solicitud presentada se ajusta formalmente a lo anotado en la contabilidad, registros y justificantes contables o extracontables del obligado tributario, sin perjuicio de la posterior comprobación completa de su situación tributaria.

4. La extensión y el alcance general o parcial de las actuaciones deberán hacerse constar al inicio de estas mediante la correspondiente comunicación. Cuando el procedimiento de inspección se extienda a distintas obligaciones tributarias o períodos, deberá determinarse el alcance general o parcial de las actuaciones en relación con cada obligación y período comprobado. En caso de actuaciones de alcance parcial deberán comunicarse los elementos que vayan a ser comprobados o los excluidos de ellas.

5. Cuando en el curso del procedimiento se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen, el órgano competente podrá acordar de forma motivada:

a) La modificación de la extensión de las actuaciones para incluir obligaciones tributarias o períodos no comprendidos en la comunicación de inicio o excluir alguna obligación tributaria o período de los señalados en dicha comunicación.

b) La ampliación o reducción del alcance de las actuaciones que se estuvieran desarrollando respecto de las obligaciones tributarias y períodos inicialmente señalados. Asimismo, se podrá acordar la inclusión o exclusión de elementos de la obligación tributaria que esté siendo objeto de comprobación en una actuación de alcance parcial."

Ese órgano competente para acordar, en su caso, la modificación de la extensión de las actuaciones o la ampliación o reducción de su alcance es el Inspector Jefe, según lo establecido en el Apartado Cinco.2 de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992, sobre Organización y funciones de la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección:

"2. Corresponde a los Inspectores Jefes planificar, coordinar y controlar las actuaciones de los Equipos y Unidades de las correspondientes Dependencias inspectoras, en orden a lograr una adecuada utilización de los medios disponibles para la mayor eficacia de las actuaciones.

Además, corresponde a los Inspectores Jefes ejercer las siguientes competencias:

a) Ordenar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, así como su alcance y extensión.

b) Acordar la modificación de la extensión de estas actuaciones, la ampliación o reducción de su alcance, así como la asignación del expediente a un funcionario, equipo o unidad distinto.

c) Dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada...."

En el presente caso, como ya hemos indicado la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid emitió, dirigida a la entidad, una comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación relativas al IS, período 2016 señalando que dichas actuaciones inspectoras tendrán carácter parcial de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 148 de la LGT y en el artículo 178 del RGAT, limitándose al Impuesto sobre Sociedades 2016 y, en concreto, a :

"la cifra de deterioro de existencias declarada en la casilla 264 del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2016, quedando, por tanto, excluidos de dicha actuación la comprobación de los restantes elementos de la obligación tributaria, así como las magnitudes procedentes de ejercicios anteriores que tengan incidencia en la liquidación que resulte de la actuación parcial".

De lo expuesto en la anterior normativa se desprende que al haberse comunicado al interesado el inicio de una actuación de carácter parcial, limitada al extremo que se acaba de referir, el resultado de la misma debía ajustarse, efectivamente, tal y como sostiene el reclamante, a lo indicado en dicha comunicación de inicio, salvo que dicho alcance hubiera sido modificado debidamente, por acuerdo del Inspector Jefe, siguiendo los trámites establecidos y habiéndolo notificado, asimismo, al interesado. En consecuencia, lo que procede es que, a la vista de la pretensión del contribuyente, este TEAC examine si dichos ajustes practicados por la Inspección para dictar la regularización impugnada, a los que hace referencia el interesado y que han quedado antes expuestos, podían hacerse de acuerdo con el alcance de las actuaciones debidamente comunicado al obligado tributario.

Por un lado, resulta claro que la parte de la regularización que se basa en la eliminación, como gasto deducible, del gasto declarado en concepto de dotación del deterioro de las existencias e inventarios en el ejercicio 2016 - esto es, la provisión por deterioro de mercaderías o existencias (cuenta 390001) dotada por importe 169.219,00 euros, y por el deterioro del Inventario eliminado discontinuo dotada por importe 3.095,00 euros - se ajustan perfectamente al alcance circunscrito en la comunicación de inicio.

Y, por otro lado, respecto a los ajustes derivados de haber concluido la Inspección que proedía imputar, en 2016, los ingresos por las reversiones, no contabilizadas por la entidad, de las provisiones por deterioro de mercaderías o existencias dotadas en 2015, esto es, los que se detallan al comienzo de este FUNDAMENTO DE DERECHO, conviene señalar que lo que hace la Inspección, después de analizar el Libro Mayor y Diario en relación al gasto por la dotación de provisión por deterioro del valor de las existencias en el ejercicio (casilla 264 del modelo 200) que el obligado tributario efectuaba con abono a las cuentas 390001 (Provisión por Obsolescencias), 390008Provisión Confor Inventario, 390022 (Provisión Obsolescencia Muestrarios, 300957 (Inventario Eliminado Discontinuo y 300958 (Inventario Eliminado Estratégico), es valorar la procedencia de su reversión en el ejercicio comprobado, señalando en el acuerdo liquidatorio:

"2. REVERSIÓN DEL DETERIORO DE VALOR DEL EJERCICIO PRECEDENTE

Tanto el Plan General de Contabilidad, como la doctrina y jurisprudencia citadas en los fundamentos de derecho de este acuerdo, determinan con claridad que el 31 de diciembre de cada período el obligado tributario debe determinar el valor neto realizable de sus existencias, cuyo número y tipo habrá variado respecto al del año anterior, pues al tratarse de bienes destinados a su venta parte de ellas se habrán vendido. Por ello se debe realizar una reversión por el saldo total del deterioro al inicio del período (habiendo desaparecido del inventario de la empresa mediante la venta una parte de las existencias a que se refieren) y dotar un nuevo deterioro, si existe, que resulte de la comparación del valor neto realizable con el coste de adquisición de las existencias a 31 de diciembre de 2016 en el presente caso.

El criterio de TEAC contenido en su Resolución de fecha 02-04-2014, señala que la falta de mantenimiento del apunte donde se refleja la reversión del deterioro del año precedente sería admitir un déficit de tributación no querido por la norma por cuanto supondría que quedase "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".

Asimismo, la Sentencia de la AN de 21/02/2019 establece <Una provisión por depreciación de existencias, como todas las demás, no es más que la anticipación de un gasto; tal provisión se dota porque se entiende que unas mercancías han perdido valor o no van a poder venderse en un futuro, y en lugar de esperar a que eso suceda, el gasto se anticipa. Y puede suceder que lo que se previó luego termine sucediendo, que se produzca un quebranto definitivo, que entonces ya no será gasto porque ya lo había sido antes; pero, también puede ocurrir que, lo que se pensó que iba a suceder, no termine ocurriendo (las mercancías no estaban definitivamente deterioradas y se terminan vendiendo), y en tal caso hay que aplicar la provisión, registrando un ingreso que neutraliza el gasto que se registró cuando se dotó la provisión.

Y eso determina la operativa contable de la provisión por depreciación de existencias, que arranca con un saldo inicial, que es igual al del saldo al cierre del ejercicio anterior, que aumenta con las dotaciones del ejercicio (gastos contables y sí son deducibles "fiscales") y minorra con las aplicaciones que se hagan de la misma (ingresos

contables, que si los gastos por su dotación fueron "fiscalmente deducibles" supondrán unos ingresos "fiscales"), lo que determinará un saldo al cierre del ejercicio; que será el saldo inicial del ejercicio siguiente y ... vuelta a empezar; y ello, de suerte tal que si la diferencia entre el saldo al cierre del ejercicio y el existente al inicio del mismo es positiva (ha aumentado) ello supondrá que en ese ejercicio se ha producido un gasto por deterioro, mientras que si la diferencia es negativa (el saldo ha disminuido) habrá existido una aplicación, que será un ingreso o un menor gasto, que tanto da. Las aplicaciones se producen cuando las mercancías que se habían considerado deterioradas con anterioridad salen definitivamente de la empresa, porque se venden o porque se dan de baja con carácter definitivo>

Por todo ello, dada la normativa que resulta de aplicación, corresponde realizar la reversión del deterioro de valor contabilizado en el ejercicio anterior.

Con respecto a la provisión por obsolescencia, el deterioro declarado por el obligado tributario en su contabilidad en el año 2016 por este concepto es de importe 169.219,00 euros. No consta en su contabilidad que haya revertido el importe del deterioro de esta cuenta proveniente del ejercicio anterior y que figura en el asiento de apertura del ejercicio 2016, de importe 318.064,00 euros.

Con respecto a la provisión que figura en la cuenta 300957, tampoco consta en su contabilidad que haya revertido el importe total del deterioro procedente del ejercicio anterior. (4.411,00 euros).

De la cuenta 300958, el obligado tributario había dotado en el ejercicio 2015 una provisión por importe de 230.187,00 euros. En el ejercicio 2016 ha realizado una reversión del deterioro del ejercicio anterior por importe de 39.287,00 euros, por lo que faltaría por revertir un importe de 190.900 euros. Hay que recordar que en el ejercicio 2016 no dotó deterioro de valor para esa cuenta, únicamente ha realizado dicha reversión.

Por tanto, el obligado tributario debería haber practicado la reversión de los deterioros de valor mencionados".

Observa este TEAC que las cuentas mencionadas (cuenta 390001 Provisión por Obsolescencias, Cuenta 390008- Provisión Confor Inventario, Cuenta 390022 -Provisión Obsolescencia Muestrarios, Cuenta 300957 - Inventario Eliminado Discontinuo y 300958 - Inventario Eliminado Estratégico) eran la contrapartida del gasto objeto de comprobación en el procedimiento (la dotación a la provisión por deterioro del valor de existencias). Por ello, sus saldos y movimientos fueron debida y convenientemente analizados, como se advierte en el acuerdo de liquidación, con ocasión de la comprobación del mismo. Así, y como ya hemos señalado, para analizar la procedencia de la dotación de dicho gasto en el ejercicio 2016, debía partirse del asiento de apertura (la provisión dotada en el año anterior) y después analizar los distintos movimientos de esta cuenta, que revelarían si se ha contabilizado la reversión o no.

Entiende, por tanto, este TEAC que no se ha producido un exceso, por parte de la Inspección, en las actuaciones realizadas, por cuanto ésta se ha limitado a aplicar a los datos descubiertos con ocasión del análisis del gasto contabilizado por la dotación (la no contabilización de estas reversiones) la normativa contable y doctrina que obligan a contabilizar en el ejercicio en curso el ingreso derivado de la reversión de las provisiones dotadas en el año precedente. En consecuencia, concluye este TEAC que para llegar a la conclusión alcanzada, que determina el ajuste practicado, la Inspección no tuvo que realizar un análisis y/ o tareas de investigación respecto de elementos distintos de los incluidos en el alcance del mismo (la comprobación del importe declarado en concepto de dotación a la provisión por deterioro del valor de existencias), por lo que se desestiman las alegaciones en relación a este asunto.

Sexto.

Procede, a continuación, examinar la alegación referida a la improcedencia de la eliminación del gasto declarado en concepto de dotación, en el ejercicio 2016, a la provisión por deterioro de mercaderías o existencias (cuenta 390001), importe 169.219,00 euros, así como del declarado, también en concepto de Gasto, por el deterioro de mercaderías o existencias en el ejercicio 2016 acreditado de la cuenta 300957 Inventario eliminado discontinuo, importe 3.095,00 euros (total ajuste 172.314,00 euros).

Se alega, en relación a este punto, que el método aplicado para determinar el deterioro de tales existencias era válido, por cuanto se ajusta a las exigencias marcadas por la normativa contable. Concretamente, dice la entidad que se basó en la Norma de Valoración 10ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Así, se afirma que se estima la pérdida de valor de sus existencias cuando el ritmo de ventas de una referencia resulta insuficiente para poder dar salida al total de mercancías almacenadas, enfatizando que cuando el índice de rotación real de un producto es lento o inexistente ha de estimarse una pérdida de su valor. Refiere, además, que no sólo se tuvo en cuenta la obsolescencia de los productos sino que se tomaron en consideración otras circunstancias tales como las roturas, las taras del material y los restos que, dado su escaso volumen, ya no resultaban comercializables (picos). Así, para cada una de las referencias en stock, explica que se calculaba un porcentaje de pérdida de valor, en función del cumplimiento de la rotación prevista y de la antigüedad de la colección.

En síntesis, defiende la entidad que los criterios de valoración empleados se basaban en su propia experiencia empírica (en concreto, se consideraban, como dato relevante al respecto, las ventas del producto realizadas en los meses anteriores), aportando, al respecto, un informe de la empresa GPART.

Séptimo.

Dispone, por lo que aquí interesa, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) que:

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

Al no estar regulado en la LIS el cálculo de las provisiones por depreciación de existencias, será de aplicación lo establecido en el PGC, y concretamente, a su Norma de Registro y Valoración 10ª Existencias, que establece la obligatoriedad de valorar las existencias por su coste, y de efectuar las oportunas correcciones valorativas cuando resulte inferior a su valor neto realizable.

En relación a la provisión dotada en el ejercicio por deterioro del valor de las existencias (169.219,00 euros) coincide este TEAC con la conclusión alcanzada por la Inspección, fundamentada, con detalle, en el acuerdo, en el que además se citan resoluciones de este TEAC, como la Resolución de 18-05-2006 (RG 00-002361-2003) o la de 02-04-2014 (RG 00-01554-2011), concluyéndose que la dotación efectuada por el obligado tributario no se basa en una acreditación de disminución ya producida del valor de mercado de las existencias, sino en una mera expectativa de depreciación, sin que, a juicio de este TEAC, pueda entenderse acreditada una disminución del valor de la mercancía sólo por el mero transcurso del tiempo, o porque el ritmo de ventas disminuya y no sea, como se apunta, el mismo que en los meses anteriores.

Se afirma que el método aplicado para dotar la provisión por deterioro de existencias se ajusta a las exigencias marcadas por la normativa contable, pero en el caso que nos ocupa, como se ha expuesto, la normativa contable, y por ende la fiscal, sólo permite realizar la susodicha corrección valorativa cuando el valor neto realizable de las existencias resulte inferior a su precio de adquisición, sin que puede admitirse la cuantificación de la misma de forma automática o con base a meras provisiones o expectativas.

Se alega, ante este TEAC, que, a la hora de calcular la provisión por deterioro, se tuvieron en consideración, asimismo, otras circunstancias tales como las roturas, las taras del material y los llamados "picos"; sin embargo, ante la Inspección, el obligado tributario manifestó (escrito presentado el 15/07/2020 "Anexo VIII PREMISAS XZ") haber tenido en cuenta, únicamente, al respecto, los siguientes parámetros: antigüedad de la colección del producto, el resultante de rotación y la rotación prevista. Luego, como subraya la Inspección en el acuerdo, dado que la mercancía no se deprecia de forma automática y absoluta por el mero transcurso del tiempo, por su sola permanencia en los almacenes de la empresa sin venderse, se requiere la constatación efectiva de dicha depreciación para que pueda considerarse gasto fiscal, ajustándose a lo dispuesto, para ello, en la normativa contable referida.

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 26/12/2003 (CG 2500/03) o más recientemente, como se cita en el acuerdo, en la CV0805.

En cuanto al Informe Pericial aportado, fechado el 27-10-2022, elaborado por la empresa **TW** a solicitud del interesado, advierte este TEAC que no hace sino corroborar la conclusión alcanzada de que la dotación a la provisión por deterioro del valor de las existencias se basó en expectativas sobre hechos futuros, que no acreditan, a juicio de este TEAC, por las razones expuestas, que el valor neto realizable de las existencias a 31-12-2016 fuese realmente inferior a su precio de adquisición, que es el dato clave y fundamental a la hora de que sea procedente la dotación de su deterioro al cierre del ejercicio. Prueba que, además, de acuerdo con el artículo 105.1 LGT, corresponde específicamente al obligado tributario que es quien pretende la deducción del gasto por la dotación del deterioro.

Por todo ello, se confirma el ajuste practicado en concepto de eliminación del gasto por la dotación a la provisión por depreciación de existencias por importe de 169.219,00 euros.

Por último, en cuanto al ajuste de importe 3.095,00 euros derivado de la eliminación del gasto declarado en concepto de deterioro de mercaderías o existencias en el ejercicio 2016 con cargo a la cuenta 300957 (Inventario eliminado discontinuo) dado que, asimismo, fue dotado con base a haber calculado esa supuesta depreciación en base a criterios de antigüedad y a la lenta rotación de dichos productos, y no atendiendo a diferencias negativas reales entre valor neto realizable y valor de adquisición, se confirma, por los mismos motivos que los expuestos en relación a la dotación por depreciación de existencias (cuenta 390001), la procedencia de dicho ajuste.

En consecuencia, se confirma la regularización practicada también en este punto.

Octavo.

Por último en relación al acuerdo de liquidación impugnado, manifiesta la reclamante su disconformidad con la forma en que se han calculado los intereses de demora sobre la cuota tributaria resultante, pues, se alega, debió haberse tenido en cuenta la suspensión administrativa de plazos establecida por el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, de declaración del estado de alarma.

En relación a esta cuestión, sirva señalar que este TEAC se ha pronunciado recientemente, sentando su criterio al respecto, en la resolución de 25/04/2023 RG 00-03264-2021 en el siguiente sentido:

UNDÉCIMO.- Por la reclamante se alega "improcedencia de los intereses de demora calculados por la Inspección", esgrimiéndose que deberían excluirse del período de cálculo de los intereses de demora "los 78 días en los que el procedimiento inspector estuvo suspendido".

Considera la reclamante que no debería incluirse en el cómputo de los intereses de demora el período de tiempo comprendido entre el 14 de marzo y el 30 de mayo de 2020.

Alega la reclamante, entre otros extremos lo siguiente:

"Es cierto que los intereses de demora tienen una finalidad indemnizatoria o compensatoria del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, pero también lo es que en nuestro ordenamiento se han excluido del cómputo del período de intereses los períodos de dilación que no sean imputables al contribuyente".

Esgrime la reclamante que habiendo estado suspendido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras "durante 78 días por causa de fuerza mayor, debido a la pandemia", siendo un período "completamente ajeno" a la voluntad de la reclamante, no deberían exigírsele intereses de demora.

A estos efectos, alega que mediante el artículo 33.1 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, se estableció una ampliación de los plazos de pago de las deudas tributarias previstas en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "sin exigencia a los contribuyentes de intereses de demora por dicha ampliación".

En relación con el interés de demora, establece el artículo 26 de la Ley General Tributaria lo siguiente:

"1. El interés de demora es una prestación accesoría que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado.

2. El interés de demora se exigirá, entre otros, en los siguientes supuestos:

a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

(...)

3. El interés de demora se calculará sobre el importe no ingresado en plazo o sobre la cuantía de la devolución cobrada improcedentemente, y resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

4. No se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta. Entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución de las solicitudes de compensación, el acto de liquidación o la resolución de los recursos administrativos, siempre que, en este último caso, se haya acordado la suspensión del acto recurrido.

Lo dispuesto en este apartado no se aplicará al incumplimiento del plazo para resolver las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento del pago.

(...)

6. *El interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible, incrementado en un 25 por ciento, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca otro diferente.*

No obstante, en los supuestos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible será el interés legal."

De lo dispuesto en el mencionado artículo 26 de la LGT se advierten las siguientes notas de los intereses de demora: es una prestación accesoria -apartado 1 del artículo 26 de la LGT-; no requiere la previa intimación de la Administración "ni la concurrencia de retraso culpable en el obligado" - apartado 1-; se exige cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración y dicha autoliquidación o declaración "hubiera sido presentada incorrectamente" -apartado 2.b)-; se calcula "sobre el importe no ingresado en plazo" y resulta exigible "durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado" -apartado 3-.

No obstante lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 26 de la LGT sobre la forma de cálculo del interés de demora, el apartado 4 de dicho artículo establece que no se exigirán intereses de demora "desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta", y se especifica que, entre otros supuestos, no se exigirán intereses de demora "a partir del momento en que se incumplan los plazos máximos para notificar la resolución" del acto de liquidación.

Por otro lado, en lo que atañe al procedimiento de inspección, debe hacerse referencia a lo dispuesto en el artículo 150 de la Ley General Tributaria, en cuyo apartado 6 se dispone que el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento inspector no determina la caducidad del mismo, pero produce entre otros los siguientes efectos: "c) No se exigirán intereses de demora desde que se produzca dicho incumplimiento hasta la finalización del procedimiento".

En relación con la suspensión de plazos por causa de la declaración del estado de alarma, procede hacer referencia a lo establecido en la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (BOE de 14 de marzo de 2020), en cuyo apartado 1 se establece que "se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público" y que "el cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo".

Asimismo, en la disposición adicional cuarta del mencionado RD 463/2020 se establecía que "los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren".

Se advierte que en la redacción inicial de estas disposiciones adicionales no se contempla ninguna suspensión de la regla de cómputo de la prestación accesoria de los intereses de demora prevista en el apartado 3 del artículo 26 de la LGT, que dispone que el interés de demora "resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado".

Y aunque el apartado 1 de la disposición adicional tercera del RD 463/2020 decretaba la interrupción de los plazos "para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público", dicha suspensión no extiende, expresamente, sus efectos, a la paralización del cómputo de los intereses de demora.

A estos efectos, interesa indicar que cuando el artículo 150.3 de la LGT regula las circunstancias que determinan la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector, entre las que se incluye la concurrencia de una causa de fuerza mayor -letra g)-, no establece que dicha suspensión del plazo del procedimiento resulte extensible al cómputo de los intereses de demora.

Así el artículo 150.3 de la LGT establece que "la suspensión del cómputo del plazo tendrá efectos desde que concurran las circunstancias anteriormente señaladas", pero no dispone una suspensión del devengo de intereses de demora.

Sin embargo, sí dejan de exigirse intereses de demora en el supuesto de que tenga lugar un incumplimiento del plazo de duración del procedimiento -artículo 150.6.c) de la LGT-, extremo acorde con lo establecido en el artículo 26.4 de la LGT.

Real Decreto-ley 8/2020

Invoca la reclamante, en apoyo de su pretensión, lo establecido en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020.

A estos efectos, debe indicarse que en la misma fecha de aprobación del Real Decreto-ley 8/2020 (el 17 de marzo de 2020), se aprobó el Real Decreto 465/2020, por el que se modificaba el Real Decreto 463/2020.

Mediante el Real Decreto 465/2020 se modificó el apartado 4 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020, y se añadieron los apartados 5 y 6 a dicha disposición adicional. En particular, en el apartado 6 introducido en la disposición adicional tercera del RD 463/2020 se establecía lo siguiente:

"6. La suspensión de los términos y la interrupción de los plazos administrativos a que se hace referencia en el apartado 1 no será de aplicación a los plazos tributarios, sujetos a normativa especial, ni afectará, en particular, a los plazos para la presentación de declaraciones y autoliquidaciones tributarias."

Por otro lado, en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020 se reguló la "suspensión plazos en el ámbito tributario", disponiéndose en los apartados 1 y 2 de dicho artículo la ampliación, entre otros, de los plazos de pago de la deuda tributaria previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la LGT. Dicha ampliación se establecía hasta el 30 de abril de 2020 (posteriormente hasta el 30 de mayo de 2020) en el caso de que no hubieran concluido a la fecha de entrada en vigor del Real Decreto-ley; o hasta el 20 de mayo de 2020 (posteriormente hasta el 30 de mayo de 2020) en el caso de que se comunicasen a partir de la entrada en vigor del mencionado Real Decreto-ley.

Sin perjuicio de la ampliación de plazos prevista en dichos apartados 1 y 2 del artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, no se advierte en su redacción suspensión de la exigencia de intereses de demora. Así, si bien se ampliaba el día ad quem de determinados plazos, ello no conllevaba la suspensión de la exigencia de la obligación accesoria correspondiente a los intereses de demora.

Por otro lado, aunque el artículo 33.6 del Real Decreto-ley 8/2020 disponía que el período comprendido desde la entrada en vigor de dicho Real Decreto-ley hasta el 30 de mayo de 2020 no computaba a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la LGT, y la disposición adicional cuarta del RD 463/2020 preveía la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad "de cualesquiera acciones y derechos", ello no afecta a la regla de cómputo de los intereses de demora, pues se trata no de un plazo de prescripción o caducidad, sino de una prestación accesoria que se exige "durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado tributario" - artículo 26.3 de la LGT-, que, por el mero transcurso del tiempo, supone el devengo de una cantidad por aplicación del interés legal del dinero vigente incrementado en un 25 por ciento.

De este modo, no se ha efectuado mediante el RD 463/2020 o mediante el Real Decreto-ley 8/2020 una suspensión del devengo de obligaciones tributarias, principales o accesorias. Así, al igual que desde la declaración de estado de alarma no dejaba de devengarse la obligación de declaración de determinados impuestos, no se dejaban de devengar otras obligaciones accesorias, como la exigencia de intereses de demora.

Se aprecia que no concurre disposición expresa que determine que no formarán parte del cómputo de los intereses de demora el período de tiempo de 78 días, comprendido entre la declaración del estado de alarma y el 30 de mayo de 2020.

De este modo, no apreciándose que en la regulación de la suspensión de plazos derivada de la crisis por COVID-19 se estableciese una suspensión de la exigencia de intereses de demora, procede la desestimación de las alegaciones de la reclamante".

En consecuencia, se procede desestimar las alegaciones del interesado en relación a este punto, conforme al que es el criterio de este TEAC al respecto.

Por todo lo expuesto, este TEAC procede a confirmar en todos sus extremos el acuerdo de liquidación referenciado, objeto de la reclamación RG 00-06377-2022-00-00.

Noveno.

En cuanto a la sanción impuesta, debe precisarse que la Inspección, en el acuerdo recurrido, sanciona al obligado tributario por tenerle como responsable de la comisión, en el período comprobado, de la infracción prevista en el artículo 191 de la LGT, por importe de 85.711,13 euros.

Habiendo procedido este TEAC a confirmar la regularización practicada, y que es el origen del expediente sancionador, ha de confirmarse, con ello, la existencia del elemento objetivo de la infracción, remitiéndose este TEAC a lo razonado en los FUNDAMENTOS DE DERECHO anteriores en cuanto a la procedencia de la regularización que, en este caso, determinaría, además, la base de la sanción impuesta.

Décimo.

Se alega, asimismo, la falta de acreditación, en el acuerdo sancionador, del otro elemento preceptivo para poder confirmar la existencia de una conducta infractora, esto es, el denominado elemento subjetivo, referido a la culpabilidad del contribuyente (y a su justificación por la Inspección en el acuerdo).

Establece el artículo 211.3 de la LGT, lo siguiente:

«La resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en el artículo 188 de esta ley. En su caso, contendrá la declaración de inexistencia de infracción o responsabilidad.»

Procede, pues, este TEAC a examinar si, en el acuerdo sancionador, se justifica o se motiva suficiente y correctamente la concurrencia de culpabilidad en la comisión de la infracción objeto de sanción.

El elemento de la culpabilidad y su requisito básico, que es la imputabilidad, entendida como la capacidad de actuar culpablemente, están presentes en nuestro ordenamiento jurídico fiscal, y así resulta de lo establecido en la LGT y concretamente, en sus artículos 178, 179 y 183.1. Así, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Debe hacerse referencia al criterio de este Tribunal Económico-Administrativo Central, que recoge la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto, sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias del infractor.

El acuerdo sancionador impugnado aquí, referido al IS de 2016, una vez establecidos los requisitos normativos y jurisprudenciales para la apreciación de la culpabilidad, señala lo siguiente respecto a la apreciación de la misma:

A juicio de esta Oficina Técnica, sí concurre en la conducta del interesado el requisito subjetivo (la concurrencia de culpa o negligencia) preciso para la exigencia de responsabilidad tributaria. Así a la vista de la propuesta formulada por el instructor del procedimiento, y de los hechos que se deducen del expediente, hay que señalar que la conducta del XZ SL debe ser considerada como culpable en todo caso ya que se ha deducido un deterioro de existencias sin tener el carácter de deducible conforme a la normativa tributaria. Asimismo, tampoco efectuó la reversión del gasto del deterioro deducido el ejercicio anterior.

La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia de la norma y la incumple, a diferencia de los supuestos en que la declaración sea incorrecta en razón de algunas deficiencias u oscuridades de la norma tributaria que justifiquen una divergencia de criterio jurídico razonable, lo que, como se ha expuesto, no sucede en el presente caso en que el sujeto infractor tenía la obligación de conocer la normativa tributaria vulnerada.

XZ SL. ha deducido el deterioro de valor de sus existencias sin tener derecho a ello. El obligado tributario era conocedor de que el criterio aplicado por el mismo, en materia de gasto por deterioro (criterios de antigüedad y lenta rotación de dichos productos) no es un criterio que se ajuste a la normativa contable, puesto que en esta se dispone que hay que comparar el precio de adquisición de las existencias con el valor neto realizable, pero el obligado tributario no realizó dicho cálculo. Además de ello, tampoco ha practicado la reversión del deterioro de valor dotado en el año anterior, incumpliendo la normativa contable. La finalidad de dichas actuaciones era disminuir su tributación, perjudicando al erario público en su propio beneficio.

La norma en el presente caso es clara, y no ofrece duda, obscuridad alguna ni interpretación razonable distinta de la efectuada por la Administración Tributaria, siendo también clara su aplicación al presente caso. Además, dicha norma ha sido interpretada en el mismo sentido que la Administración en la doctrina y jurisprudencia reiterada y continuada en el tiempo citada en el acuerdo de liquidación origen del presente acuerdo sancionador, que ha sido reproducida también en los Antecedentes de Hecho del presente acuerdo. Para deducirse un gasto por deterioro el obligado tributario debe estar en condiciones de acreditar la existencia y efectividad del deterioro, lo que XZ SL no ha hecho en el presente caso. No nos encontramos ante una mera discrepancia en el tratamiento de un deterioro, sino ante un caso en el que la realidad del mismo no ha sido acreditada.

Todo ello demuestra la falta de diligencia de XZ SL en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no dándose ninguno de los supuestos del artículo de exoneración de responsabilidad del artículo 179 de la LGT: "Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

a) ...;
(...);

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas

en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.

A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior."

Por lo que para aplicar la causa de exoneración prevista en el artículo 179.2 d) de la LGT debe haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No podemos hablar de diligencia ni de que el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma. Analizando dicho supuesto de exoneración:

En primer lugar, para la aplicación del mismo, la norma debe ser interpretable en más de un sentido. El artículo 12 de la LGT dispone:

"Artículo 12. Interpretación de las normas tributarias.

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.(...;)"

Por su parte, el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil dispone:

"Artículo 3.

1. Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

Y, en segundo lugar, como indica el propio artículo 179.2.d), para que la interpretación de la norma pueda exonerar de responsabilidad, la interpretación en la que se ampare debe ser una interpretación razonable.

Ninguna de las dos cosas se produce en el presente expediente.

En este caso, como se ha puesto de manifiesto, XZ SL ha dotado y deducido el deterioro de valor de las existencias incumpliendo la normativa contable.

Tampoco ha realizado la reversión del deterioro de valor del año anterior, lo que también incumple dicha normativa, por lo que no se ha basado en ninguna interpretación razonable de la norma.

Por todo lo anterior, la conducta de XZ SL puede calificarse como culpable y merecedora de sanción".

A juicio de este TEAC, el contenido del acuerdo sancionador, al contrario de lo que se afirma por el reclamante, sí resulta suficiente para conocer y fundamentar el por qué se aprecia el suficiente grado de culpa, al menos a título de negligencia, en la conducta de la entidad que se tiene como constitutiva de la infracción explicando por qué puede calificarse aquella como culpable, esgrimiendo, además, las razones por las que la misma no puede ampararse en una interpretación razonable de la norma que le exoneraría de responsabilidad.

Décimo primero.

En ese sentido, se alega de nuevo, ante este TEAC, como se alegó ante la Inspección, que la conducta no debió dar lugar a responsabilidad por infracción tributaria por cuanto estuvo amparada en una interpretación razonable de la norma. Concretamente, refiere la entidad que lo que hizo encuentra apoyo en el artículo 10.3 de la LIS que, a su vez, remite a la normativa contable (Norma de Registro y Valoración 10º).

Sin embargo, como se ha expuesto, la normativa contable a que el interesado se refiere y, por ende, la fiscal son claras en cuanto que sólo permiten dotar las mencionadas provisiones si el valor neto realizable al cierre del ejercicio (valor de venta - costes de venta) resultaba inferior a su precio de adquisición, así como la obligación de revertir la provisión dotada en el año anterior.

Por lo que a juicio de este TEAC no cabe discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor, tal y como señala la inspección en el acuerdo impugnado.

En consecuencia, se confirma también el acuerdo sancionador referenciado, objeto de la reclamación RG 00-00350-2023 por considerarlo conforme a derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.