

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093412

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 24 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 468/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Amortización. *Reversión del ajuste positivo de limitación de la amortización del 30% del IS de los ejercicios 2013 y 2014. Principio de regularización íntegra.* La Inspección observó discrepancias entre las cuantías en el Libro Diario y el Fichero de Amortizaciones, optándose por ello por la cuantía menor en concepto de amortización, lo que supuso un incremento en la BI de 1.261.361,31 euros, que es la suma de las cantidades no justificadas. Es decir, la recurrente en concepto de amortizaciones y gasto se había deducido una cantidad mayor a la justificada y lo que se hace es, al no justificarse el gasto, incrementar la BI en las cuantías no justificadas. Ahora bien, en la normativa aplicable se estableció una limitación temporal consistente en la deducción de la BI del 70% de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondientes a los periodos que se inicien dentro de los ejercicios 2013 y 2014, respectivamente. Esto implicó la realización de un ajuste positivo de 1.218.681,60 € en 2013 y 1.183.572,44 e en 2014. Pues bien, lo que sostiene la recurrente es que la regularización también debió tener en cuenta dicho extremo y no lo hizo, es decir, debió revertirse al menos parte del ajuste positivo. A juicio de la Sala, no hay duda de que si la cantidad amortizada es menor a la declarada, necesariamente el ajuste positivo efectuado debe ser menor. La necesidad del ajuste era fácilmente detectable por el actuario, pues se infería claramente de la declaración objeto de regularización. En definitiva, la Sala entiende que una forma de actuar como la indicada no es acorde con el principio de íntegra regularización. En efecto, lo que hace la Administración es, ante la dificultad probatoria, optar por la cantidad menor, lo que, sin duda, es lógico y le favorece; pero al mismo tiempo, siendo consciente de que la regularización también afecta al ajuste positivo realizado por el contribuyente, no lo hace, alegando también dificultades probatorias. Esta forma de proceder no le parece a la Sala acorde con el principio de buena administración, la Administración debe desplegar una actuación diligente en orden a determinar la cuantía del ajuste que procede -lo que no nos consta haya hecho- y del mismo modo que, ante la falta de prueba, ha optado por una solución proporcionada, realizar lo propio en relación con el ajuste controvertido. La Sala no está en condiciones de determinar el alcance del ajuste, debiendo concretarse su alcance en ejecución de sentencia. **IS. Base imponible. Provisión por deterioro de valor de las existencias.** A juicio de la Sala la recurrente no acredita la deducibilidad de los deterioros, desestimando el motivo. **Procedimiento sancionador.** Se confirma la sanción impuesta salvo en lo concerniente al primero de los motivos.

PRECEPTOS:

Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), art. 7.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 183 y 195.

PONENTE:

Don Manuel Fernández-Lomana García.

Magistrados:

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don MARIA ASUNCION SALVO TAMBO

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don JAVIER EUGENIO LOPEZ CANDELA

Don MARCIAL VIÑOLY PALOP

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000468 /2020

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02156/2020

Demandante: CLAIRE'S ACCESSORIES SPAIN, S.L

Procurador: D. LUIS DE VILLANUEVA FERRER

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

S E N T E N C I A N º :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. MARCIAL VIÑOLY PALOP

Madrid, a veinticuatro de abril de dos mil veinticuatro.

Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, se ha tramitado el recurso nº 693/2020, seguido a instancia de CLAIRE'S ACCESSORIES SPAIN, S.L, que comparece representada por el Procurador D. Luis de Villanueva Ferrer y asistido por Letrado, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2010 (RG 1613/2018 y 1618/2018); siendo la Administración representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado. La cuantía ha sido fijada en 219.869,88 €.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 21 de febrero de 2020, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 13 de octubre de 2020. Presentado la Abogacía del Estado escrito de contestación el 2 de diciembre de 2020.

Tercero.

Se admitió la prueba instada. Se presentaron escritos de conclusiones los días 24 de febrero y 16 de marzo de 2021. Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 10 de abril de 2024.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Sobre la Resolución recurrida.*

Se interpone recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de 3 de diciembre de 2019 (RG 1613/2018 y 1618/2018) que desestimo el recurso interpuesto contra la liquidación y sanción, sobre IS ejercicios 2011 a 2014.

Los motivos de impugnación son:

- 1.- Reversión del ajuste positivo de limitación de la amortización del 30% del IS de los ejercicios 2013 y 2014 -pp. 6 a 11-.
- 2.- Incorrecta determinación de la no deducibilidad de los deterioros de mercaderías -pp. 12 a 26-.
- 3.- Sanción -pp 26 a 45-.

Segundo. *Reversión del ajuste positivo de limitación de la amortización del 30% del IS de los ejercicios 2013 y 2014.*

A.- La regularización efectuada y la cuestión debatida.

La regularización en relación con las amortizaciones y deterioro del inmovilizado se explica con detalle en las pp. 5 y ss. del acta.

Como puede verse en la p. 6 la Inspección detecto divergencias que cuantifica y relata en dicha página entre los ficheros aportados y el gasto recogido en el Libro Diario. Las divergencias ascendían a 194.499,11 € en 2010, 424.520,97 € en 2011, (-) 68.991,57 € en 2012, 639.413,31 € en 2013 y 71.919,49 € en 2014.

A juicio de la Administración dichas divergencias no se justificaron. Así, en la p. 10 se dice que " el contribuyente no ha justificado a que obedecen las discrepancias entre el gasto computado en el Libro Diario por estos conceptos y el que debía contabilizarse atendiendo al fichero de amortizaciones y deterioros". Ciertamente, la recurrente aportó un nuevo fichero, pero, de nuevo, la Inspección no lo considero como prueba suficiente -los ficheros se analizaron con detalle en las pp. 10 y ss-.

En consecuencia, la Inspección concluyo que " los gastos contabilizados carecen de justificación" en las cuantías que hemos descrito. Es decir, no se dice que no existan amortizaciones y deterioro del inmovilizado, lo que se dice que es hay discrepancias entre las cuantías en el Libro Diario y el Fichero de Amortizaciones, optándose por ello por la cuantía menor.

Como se explica en la p. 18 lo anterior supone un incremento en la BI de 1.261.361,31 € que es la suma de las cantidades no justificadas. Dicho de otro modo, la recurrente en concepto de amortizaciones y gasto se había deducido una cantidad mayor a la justificada y lo que se hace es, al no justificarse el gasto, incrementar la BI en las cuantías no justificadas.

La recurrente, ante esa Sala, no discute la procedencia del incremento. No obstante, en las alegaciones al acta señaló que en aplicación el art. 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, se estableció una limitación temporal consistente en la deducción de la BI del 70% de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondientes a los periodos que se inicien dentro de los ejercicios 2013 y 2014, respectivamente. Lo que implicó la realización de un ajuste positivo de 1.218.681,60 € en 2013 y 1.183.572,44 € en 2014. Pues bien, lo que sostiene es que la regularización también debió tener en cuenta dicho extremo y no lo hizo, es decir, debió revertirse al menos parte del ajuste positivo.

El Acuerdo de liquidación y el TEAC rechazan la petición con el mismo argumento. Así, en las pp- 39 y 40, así se razona que " en ningún momento del procedimiento ha aportado justificación del importe de las amortizaciones del inmovilizado. Como ya se ha expuesto detalladamente en este Acuerdo el obligado tributario ha ido aportando sucesivamente diferente información, discrepante entre sí, que no ofrecía fiabilidad a fin de acreditar el importe real de las dotaciones a amortización distinguiéndolo del importe relativo a los inmuebles. Ante esta situación a esta Oficina Técnica le resulta imposible realizar el ajuste fiscal negativo por el 30% de los gastos de amortización regularizados en los ejercicios 2013 y 2014, esto es, al no haberse podido determinar de manera independiente los citados gastos".

B.- El art. 7 de la Ley 16/2012, estableció límites a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el IS. No es necesario que nos detengamos en el examen de dicha norma, pues no se discute su aplicación, básicamente implicaba que la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias correspondiente a los periodos impositivos 2013 y 2014, se reducirían en la BI hasta un " 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible de no aplicarse el referido porcentaje".

En aplicación de dicha norma -la Administración no lo discute- la recurrente practicó ajustes positivos y lo que viene a sostener la demandante es que si la cantidad amortizada admitida por la Administración es menor que la declarada, el ajuste positivo, lógicamente, también tiene que ser menor, es decir, se produciría una "reversión del ajuste positivo". En la p. 40 del Acuerdo de liquidación se admite la corrección jurídica de lo pretendido, pero se dice que con los datos aportados a la Oficina Técnica le resulta imposible determinar los citados gastos.

C.- Nadie discute la aplicación del principio de regularización integral. Este principio, que exige regularizar la situación del obligado tributario de forma global, incluyendo tanto los aspectos favorables como los desfavorables al sujeto pasivo. Se trata de un principio que impide una regularización limitada únicamente en " la parte que beneficia a la Administración" - STS de 27 de septiembre de 2010 (Rec. 1559/2007)-.

Es decir, cuando un contribuyente " se ve sometido a una comprobación y se procede a la regularización mediante la oportuna liquidación procede atender a todos sus componentes, y ello por elementales principios que inspiran un sistema tributario que aspira a responder al principio de justicia" - STS de 26 de enero de 2012 (Rec. 5631/2008)-. Alcanzando " tanto a los aspectos positivos como a los negativos para el obligado tributario" - STS de 9 de febrero de 2012 (Rec. 2210/2010)-. Pues, no es " comprensible una mera regularización parcial de la situación tributaria en la parte que beneficia a la Administración" - STS de 26 de enero de 2011 (Rec. 1220/2006)-. Por ello, para evitar " un perjuicio grave al obligado, procede atender a todos los componentes del tributo que se regulariza, no sólo a lo que le puede ser perjudicial al mismo, sino también a lo favorable" - STS de 19 de enero de 2012 (Rec. 892/2010)-.

Se trata de un principio que guarda estrecha conexión con otros, tales como el principio de seguridad jurídica, economía procedimental, proporcionalidad y, nos interesa ahora destacarlo, buena administración. En efecto, el juego del principio, que se configura como una obligación de la Administración, exige que esta se esfuerce en la aplicación del principio, sin que sea admisible una aptitud pasiva por parte de aquella.

En efecto, como señala la STJUE de 22 de octubre de 1991 (C 16/1990), el principio de buena Administración implica que la Administración debe examinar " con diligencia e imparcialidad todos los elementos pertinentes del asunto de que se trate". Señalando que la falta de alegación del recurrente de determinado aspecto de la regularización, no puede ser obstáculo para la íntegra regularización, cuando se trate de datos o elementos " fácilmente perceptibles, en cuyo caso esta (la Administración) deberá estar en condiciones de apreciarlos en el marco de las obligaciones de comprobación (o inspección) que le incumben en virtud del principio de buena administración" - STJUE 21 de octubre de 2021 (C-396/20)-.

Partiendo de estas ideas entendemos que el motivo debe ser estimado por las siguientes razones:

-No hay duda, nadie lo discute, que la regularización efectuada afecta al ajuste positivo efectuado por la recurrente. En efecto, si la cantidad amortizada es menor a la declarada, necesariamente, el ajuste positivo efectuado debe ser menor. La necesidad del ajuste era fácilmente detectable por el actuario pues se infería claramente de la declaración objeto de regularización.

-El actuario, salvo error por nuestra parte, no tuvo en cuenta lo establecido en el art. 7 de la Ley 16/2012, se limitó, como hemos explicado, a optar por la cuantía menor. Pero no nos consta que se esforzase o intentase la íntegra regularización.

-El Acuerdo de liquidación se limita a indicar que con los datos existentes no puede efectuar la íntegra regularización, con una afirmación, en nuestra opinión, en exceso genérica: " no haberse podido determinar de manera independiente los citados gastos", pero sin dar una mayor explicación.

Pues bien, la Sala entiende que una forma de actuar como la indicada no es acorde con el principio de íntegra regularización. En efecto, lo que hace la Administración es, ante la dificultad probatoria, optar por la cantidad menor, lo que, sin duda, es lógico y le favorece; pero al mismo tiempo, siendo consciente de que la regularización también afecta al ajuste positivo realizado por el contribuyente, no lo hace, alegando también dificultades probatorias.

Esta forma de proceder no nos parece acorde con el principio de buena administración, la Administración debe desplegar una actuación diligente en orden a determinar la cuantía del ajuste que procede -lo que no nos consta haya hecho- y del mismo modo que, ante la falta de prueba, ha optado por una solución proporcionada, realizar lo propio en relación con el ajuste controvertido.

La Sala no está en condiciones de determinar el alcance del ajuste, debiendo concretarse su alcance en ejecución de sentencia.

El motivo se estima.

Tercero. Incorrecta determinación de la no deducibilidad de los deterioros de mercaderías.

A.- Sobre la regularización efectuada y la materia controvertida.

El deterioro de mercaderías se analiza en las pp. 19 y ss. Hay un cuadro relativo a deterioros y reversiones contabilizados en la p. 19 del acta. Se pidió la justificación de los deterioros y el contribuyente se limitó a la aportación de un cuadro Excel del que la Inspección pudo deducir una explicación genérica que transcribe en la pp. 20. Así consta: "provisión por productos robados", "provisión por damage of goods", "provisión por other shirkage", "provisión cuando el precio de venta es inferior al precio de compra", "bolsas de la cuerte" y " Markdown provisión. Provisión por rebajas después de Navidad".

En la p. 23 del acta se explica las razones por las que no se admiten las provisiones así, se dice que no se admiten:

-Provisiones genéricas por posibles robos o daños generados que no son deducibles en cuanto que son meras provisiones y que se contabilizan en el año en que se producen con la variación de existencias que se produzca en el inventario final del año. En todo caso, no son deterioros de las existencias propiedad de la empresa sino provisiones del comportamiento futuro de la evolución de los robos y existencias dañadas.

-Tampoco se puede admitir como deterioro lo que denomina Bolsas de la Suerte, ya que, aunque no las haya vendido y las incorpore junto con otros productos habría que analizar si la suma del precio venta de ambos productos conjuntamente es inferior al precio de adquisición de ambos. Cuestión que no se justifica ya que no se identifican los productos deteriorados en los cuadros aportados.

-Respecto de los productos rebajados después de la campaña navideña tampoco se podría admitir el deterioro salvo en el caso de que el precio rebajado estuviera por debajo del precio de coste lo que tampoco se acredita.

-El único deterioro admisible sería, respecto al que manifiesta el contribuyente, " cuando el precio de venta es inferior al de compra". No obstante, el contribuyente no identifica el producto o productos o familias de artículos o grupos de estos que se corresponden con este caso para poder verificar la realidad de que el precio de venta es inferior al coste.

En fase de alegaciones se dio una explicación mayor que fue contestada en la p. 45 del Acuerdo de liquidación. En la p. 11 el TEAC resume la cuestión indicando que " Los métodos de cálculo utilizados por la recurrente para determinar el importe de la dotación a la provisión por depreciación de existencia no se basan en una acreditación de la disminución del valor de mercado en las mismas, constatando que el valor neto realizable de las existencias es inferior a su precio de adquisición, sino que se basan en criterios no admitidos por la norma contable. Se trata de provisiones genéricas que obedecen a previsiones de robos, diferencias de inventario, previsiones de obsolescencia del producto, previsiones de calidad de la mercadería o que están basadas en criterios de antigüedad en el inventario y criterios de deterioros o descuentos históricos. En ningún de ellos se procede a realizar un análisis entre el precio de coste y el precio de venta al público, que es lo que determina la contabilización del deterioro. Podría aceptarse la provisión basada en la Reducción del Valor Neto. Sin embargo, la recurrente no ha aportado prueba alguna que identifique los productos cuyo valor neto de realización está por debajo del coste".

Frente a tales argumentos lo que hace la recurrente es aportar un informe pericial. Lo que implica que debamos examinar el contenido de dicho informe y ver si las razones dadas en el mismo desvirtúan lo razonado por la Administración.

B.- En relación con los deterioros de existencias la corrección del valor contable es fiscalmente deducible, siempre de acuerdo con las normas contables. Por lo tanto, nos encontramos ante un problema de contabilidad.

De acuerdo con la normativa contable, las existencias deberán valorarse por su valor neto realizable cuando este sea inferior al precio de adquisición o coste de producción, debiendo reflejarse, cuando esto ocurra, la oportuna corrección valorativa, reconociéndose como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Lógicamente el menos valor deberá justificarse -estamos ante un gasto- por el obligado tributario.

C.- El informe pericial analiza las provisiones dividiéndolas en 4 grupos.

1.- Una cuestión general.

Conforme puede ver en la p. 42 del informe, el perito realiza una descripción de las provisiones que considera acreditadas. Indica el nombre de la provisión y cuantifica su cuantía. El peritaje se refiere a los ejercicios 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014. El perito describe los deterioros que considera probados y entiende que hay un total de 193.006,30 € no justificados; frente a los 809.451,85 € que la Inspección no considera justificados.

2.- Provisión por mermas de inventario (Shrinkage provisión).

Según la p. 42 del se consideran acreditados por el perito deterioros por suma de 326.912,01 € -2010-, 201.967,48 € -2011-, 663.388,45 € -2012-, 538.262,36 € -2013- y 597.115,50 € -2014-. Es el deterioro de cuantía más relevante.

En las p. 8 del informe el Perito indica que hay tenido en cuenta la documentación entregada por la empresa en relación con los " controles del ciclo de existencias instrucciones de inventario". Pues bien, al informe se adjunta un documento denominado " Cuenta atrás para el inventario. Inventario completo" -pp 45 y ss-. Puede verse, por ejemplo, basta con la lectura de la p. 60, que este documento ha sido elaborado para ejercicios posteriores a los

enjuiciados, de hecho, en dicha página se habla de los ejercicios 2015 y 2016. No tenemos certeza de que dichos criterios se correspondan con los criterios aplicados en los ejercicios enjuiciados.

Se analizan en las pp. 11 y ss. del dictamen pericial. En la p. 5 se justifica su tratamiento diferenciado al considerarlas como "provisiones por deterioros de mercaderías irreversibles referidas a ajustes de inventario y regularizaciones".

Se indica en la p. 11 que dicha provisión se corresponde, principalmente, con robos y pérdidas de inventarios, si bien incluye otros conceptos como obsolescencia de artículos y problemas de calidad del producto.

Se indica en el informe que estas pérdidas se ponen de manifiesto cuando se realizan los inventarios -p. 12-. Acto seguido se dice que, si bien el cierre del ejercicio se produce el 31 de enero, los inventarios se realicen con anterioridad en distintas fechas por las tiendas. Como entre la fecha del cierre del inventario en la tienda y la fecha de cierre del ejercicio, razonablemente, se seguirán produciendo robos, pérdidas, etc. Se dota una provisión. En las pp. 14 y ss. se expone la metodología empleada.

Ahora bien, esta forma de proceder de la empresa no nos parece justificada, por las siguientes razones:

-En principio, lo correcto sería que la fecha de realización del inventario fuese lo más cercana posible al fin del ejercicio. Así, al regularse el "deterioro de valor de existencias", en la normativa contable se dice que el deterioro será la "expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio".

Como se explica en el informe de la Inspección adjuntado en conclusiones, la fecha de cierre de los inventarios es bastante anterior al cierre del ejercicio. Así, "la fecha media de realización de inventarios en 2010 y 2011 fue octubre más de tres meses antes del cierre y fue junio/julio para los demás ejercicio".

El perito justifica esta divergencia temporal en "razones operativas" -p. 25- y en la p. 28 habla de "práctica habitual del sector" lo que no prueba; sin embargo, en la p. 2 del escrito de conclusiones la demandante afirma que estamos ante una cuestión de "política empresarial". Es decir, la reconoce que cierra los inventarios, con anterioridad, sencillamente porque así lo considera -política empresarial- y posteriormente hace un cálculo aproximativo que claramente perjudica a la Hacienda Pública al diferir el ingreso. Esta forma de proceder que el perito justifica no nos parece admisible.

Por lo demás, como se dice en el informe si CLAIRES conoce o puede conocer -realizando inventarios a la fecha de cierre del ejercicio-, "esa es la cuantía de las mermas y no tiene sentido aplicar un porcentaje estimativo". No haría falta una estimación matemática de las mermas, pues estaríamos ante una cuestión de prueba o realización efectiva de aquellas. Más en concreto, los robos y extravíos, devengados cuando ocurren, quedarán acreditados con el cierre del inventario, no siendo necesario realizar provisión alguna.

En resumen:

-El inventario debe realizarse en la fecha más próxima posible al cierre del ejercicio. Puede ser que por razones operativas y siempre que se justifique no pueda ser así y deba realizarse con antelación, pero lo que no resulta admisible que la empresa por "política empresarial", realice los inventarios con notable antelación al cierre del ejercicio, proyectando matemáticamente unas provisiones en claro perjuicio de la Hacienda Pública.

-En la cuenta 390 de PGC al referirse a los "deterioros del valor de existencias" se indica claramente que son "reversibles" y los robos y extravíos no lo son. SU conceptualización como deterioro tiene su causa en la mera conveniencia de la empresa de realizar los inventarios con notable antelación al cierre del ejercicio.

-Sería admisible el deterioro en relación con artículos que han reducido su valor, pues en tal caso, el valor neto de realización podría ser inferior al precio de adquisición o coste de producción, pero lo que no cabe, como se dice en la p. 14 del informe de la Inspección es "la mezcla que realiza CLAIRES de ambos tipos de deterioros y su falta de acreditación de que hayan realmente ocurrido sirviéndose de estimaciones a futuro".

No podemos considerar acreditado el deterioro y la carga de la prueba es de la parte demandante.

3.- Análisis de la provisión por valor neto de realización (NRV).

Según la p. 42 se consideran acreditados 1.883,55 € -2010-, 30.681,16 € -2011-, 16.566,09 € -2012-, 55.212,12 € -2013- y 19.330,05 € -2014-..

Se analiza en las pp. 26 y ss. del informe. Se explica que hay productos que con el paso del tiempo son más difíciles de vender. Una de las medidas que se toman es rebajar el precio.

La Inspección admitió que, en efecto, podría existir deterioro si el precio de venta es inferior al precio de compra. Pero añadió, como hemos dicho, que "el contribuyente no identifica el producto o productos o familias de artículos o grupos de estos que se corresponden con este caso para poder verificar la realidad de que el precio de venta es inferior al coste".

Es pues un problema, sustancialmente de prueba. En la pericial se valida el cálculo efectuado por la demandante, para ello el perito se basa en el Anexo V, se trata de un Excel, elaborado por la empresa, donde se detalla el artículo, cantidad, coste, precio de venta y provisión. Para justificar los precios de venta se aporta un Anexo

VI, el cual contiene 24 facturas; para la validación del coste unitario se aporta un Anexo VII, que también son documentos Excel elaborados por la empresa; y, por último, se aporta un Anexo VIII, que aporta facturas de compra a proveedores.

Ahora bien, como se afirma en la p. 15 del informe en conclusiones, la justificación de los precios de venta se realiza mediante la aportación de una "muestra" de 24 facturas. Pues bien, como se razona por la Inspección " con sólo el análisis de 24 facturas no puede validarse de manera confiada en que los 2344 artículo del ejemplo deban ser provisionados y mucho menos extender esta validación el resto de los artículos no muestreados y aún menos extenderlo a todos los artículos de todos los años porque el examinar 24 tickets se haya visto que su valor neto de realización estaba por debajo del coste de adquisición". Por ello, tiene razón el informe de la Inspección cuando afirma que " lo único que valida el perito es que ha recibido unos ficheros en los que CLAIRES distribuye a los artículos que identifica el importe del deterioro que registro contablemente en su día".

En suma, como se indica en la p. 15, el obligado tributario en fase de inspección, pese a ser requerido al efecto, no justificó que " el precio de venta fuese inferior al de coste", pretendiendo hacerlo ahora mediante la aportación de una pericial basada en una documentación que, en nuestra opinión, es claramente insuficiente por las razones que hemos expuesto.

No consideramos acreditado el deterioro.

4.- Análisis de las provisiones por descuentos - Markdown Provisión-

Según la p. 42 del informe pericial no se considera acreditada ningún deterioro. Según al p. 29 del informe estos deterioros se contabilizan en 2013 y 2014.

Se analiza en las pp. 29 y ss. de la pericial. Se trata de deterioros, según el perito, para " stocks de baja rotación o de difícil venta a su precio de venta inicial, denominada Markdown o de productos rebajados".

También aquí nos encontramos básicamente con un problema de prueba y visto que el perito, salvo error por nuestra parte, no considera acreditado ninguno, procedería desestimar el recurso. Pero como la parte insiste en su demanda en la corrección de su proceder, conviene añadir que, en efecto, como se indica en el informe de la Inspección, en relación con el ejercicio 2013 -p. 19- el perito se limita a declarar que ha recibido ficheros en los que aparecen anotadas las cuantías y explica el funcionamiento de los deterioros con un ejemplo. Sin " realizar validación algún sobre la realidad de los deterioros por lo que la única justificación de que CLARIES dice en su fichero que ese es el importe".

A lo anterior añade la Inspección, con razón, que las cuantías se calculan " a nivel europeo cual fueron los porcentajes y mermas de inventario por este concepto (se supone que en ejercicios anteriores, aunque no se explicita)", aplicando los anteriores datos " a la empresa española con independencia de cual sea su realidad". Es decir, " la justificación del deterioro es que como en ejercicios anteriores hubo que rebajar el porcentaje de artículos, se estima que en 2013 habrá que hacer lo mismo. Da igual a estos efectos si en 2012 se han comprado mejores artículos o más demandados, lo que sucedió en el pasado en el global de Europa, se estima que es lo que va a suceder en España, con los mismos porcentajes en 2013". Argumentos que son extrapolables a 2014 -p. 20-.

Quizás convenga indicar para concluir que "la NIC 2 en relación con la dotación por depreciación de existencia recomienda que se haga de forma individualizada, como máximo por lotes de productos similares y " con un mercado y fin similar", siendo en este punto más razonable la postura de la Inspección que la de la recurrente.

En suma, nos parece que tiene razón el informe de la Inspección cuando afirma que " el perito no ha realizado prueba alguna para validar la realidad de los deterioros" -p. 20-. A lo que debe añadirse que el cálculo de la provisión no nos parece razonable.

5.- Provisión por bolsas de la suerte - Lucky bags-

Se considera acreditada por la pericial un deterioro de 120.317,00 € en 2011 y 43.102,00 € en 2012.

Se analizan en las pp. 35 y ss de la pericial. Se trata de productos que pasan a ser de difícil salida individual, por lo que se genera un nuevo producto que los engloba denominado "bolsa de la suerte" a un precio de venta ajustado. Este sistema se utilizó en los ejercicios 2010, 2011 y 2012.

La Sala se muestra conforme con las apreciaciones contenidas en las pp. 21 y 22 del informe de Inspección. Así, en relación con el ejercicio 2010, " el perito indica no haber podido realizar validación de los deterioros" y respecto de 2010 y 2011, " el perito no indica cual es la incidencia de la bolsa representativa como permitir extrapolarlo al conjunto de la dotación". Por lo que no podrían considerarse probados los deterioros.

En la p. 15 de la demanda se hace referencia a una provisión por daños en los productos - Demics- por suma genérica de 10.000 € ayuna de toda prueba.

En suma, por las razones expuestas el motivo se desestima.

Cuarto. Sanción.

A.- Sobre la sanción impuesta.

Conviene precisar que la regularización efectuada lo fue por dos motivos:

-Amortizaciones y deterioro del inmovilizado. Esta regularización se basó, básicamente en que el recurrente no fue capaz de justificar las cantidades que en tal concepto declaró. No obstante, ya hemos visto que hemos estimado en relación con este punto los argumentos de la demandante con el alcance descrito en el Fundamento de Derecho Segundo.

-Deterioro de mercaderías analizado en el Fundamento de Derecho Tercero.

Como puede verse en la p. 24 del Acuerdo sancionador, la regularización efectuada consistió en la modificación de la Base Imponible, lo que implicó una disminución de las Bases Imponibles Negativas. De forma resumida las Bases Imponibles declaradas por la recurrente ascendían a un total de 25.477,447,93 € sin embargo, para la Administración ascenderían solo a 22.691.446,07 € -p. 26 de la resolución sancionadora-.

En las pp. 33 y 34 se razona que el tipo aplicado es del art 195.1 en relación con los ejercicios 2011, 2012, 2103 y 2014, pues las BINs se minoraron en las cuantías descritas en la p. 34.

La culpabilidad se razona en las pp. 34 y ss. Sin perjuicio de remitir a lo razonado en dichas páginas nos interesa destacar lo razonado en las pp. 36 y ss. -" aplicación al caso concreto"- y en especial lo siguiente:

-Por lo que se refiera a la contabilización de las amortizaciones y deterioro del inmovilizado " no justifica el origen de los importes contabilizados como amortizaciones y deterioros activos" -p 36-. " La regularización es el resultado de aplicar a los activos los coeficientes de amortización que el contribuyente considera, la cual da un sumatorio por años que es inferior al que el contribuyente contabiliza. Parece que la diligencia debida exigía que el contribuyente antes contabilizar calculase cuales son estar amortizaciones...".

Y añade " es probable, a título especulativo, que las diferencias entre el fichero de amortizaciones deterioros y gastos contabilizados obedezca a esta causa: una mezcla de activos propios y ajenos que hayan llevado al error al contribuyente cuando contabilizó sus amortizaciones y deterioros del inmovilizado, pero aun en este caso, ello no atenuaría la responsabilidad del contribuyente por no haber puesto en ello la diligencia que el era exigible para evitar la mezcolanza de bienes". Por ello se considera la conducta " negligente".

-Por lo que se refiera al deterioro de mercancías, " el contribuyente no actuó con la diligencia debida por el resultado contable del que se parte para determinar la base imponible en el IS no era el correcto por la falta de atención ebida respecto del conocimiento y cumplimiento de la norma contable qe el era exigible...ya que una actuación diligente habría registrado los deterioros sólo en aquellos casos en que el valor neto de realización de las mercaderías fuese inferior al precio de adquisición". Añadiendo " el contribuyente contabiliza el deterioro de existencias sin poder acreditar que el valor neto de realización de las mercaderías en el curso normal de su negocio...es inferior al coste de adquisición de las mercaderías".

" El contribuyente determina el deterioro en base a previsiones por robos, daños, obsolescencia, retirada de productos por caducidad.....Se basa en datos históricos y no en la realidad final del precio de venta al público por debajo del precio de costo. En ocasiones contabiliza el deterioro por el simple hecho de que piensa hacer rebajas en el percio sin justificar si esos nuevos precios se encuentran por debajo del costo"

Concluyen la Resolución -compartimos la afirmación- " el obligado tributario decide libremente, y como mejor le parezca o convenga, el criterio que considera y ello, efectivamente ha de saber el contribuyente, no es posible pues sería dejar a su voluntad el gasto a deducir y, con ello, el impuesto a pagar". Se califica la conducta de negligente.

B.- Contestando a los argumentos del recurrente la Sala afirma lo siguiente:

-Entendemos que al haberse estimado en parte el recurso en relación con la liquidación, procede anular la sanción para que, realizada la regularización en los términos ordenados se proceda a una nueva cuantificación.

-Con la salvedad indicada y en contra de lo sostenido por al recurrente la conducta descrita merece ser sancionada pues encaja en el tipo descrito por los arts. 183.1 en relación con el art. 195.1 de la LGT, pues el recurrente mediante las conductas descritas ha incrementado las BINs ha compensar en ejercicios futuros.

-La conducta descrita merece una especial reprochabilidad y es por ello culpable.

En efecto, en cuanto a las amortizaciones y deterioros el recurrente ha incrementado su cuantía sin ser capaz de justificar las cifras declaradas, pese a ser requerido y habérsele dado varias oportunidades al efecto durante la fase inspectora. No pudo calificarse como diligente la actuación de quien se deduce un gasto que no es capaz de justificar.

En cuanto a los deterioros de existencia también merece reproche, como hemos visto, el recurrente no justifica los deterioros. Hemos explicado con detalle su modus operandi al analizar la liquidación en el Fundamento de Derecho Tercero y puede verse como, por ejemplo, para efectuar sus previsiones toma como referencia el mercado europeo o como, sencillamente, tiene la política de realizar el inventario cuando considera conveniente, lo que le permite "calcular", según su criterio, una serie de deterioros que, en realidad, no deberían serlo. Como afirma

la Inspección " el obligado tributario decide libremente, y como mejor le parezca o convenga, el criterio que considera".

Afirma el recurrente, en relación con el deterioro de existencias, que su conducta tiene amparo en el art. 179.2.d), al considerar con base a la pericial aportada, que su proceder era " razonable". Pero ya hemos explicado en el Fundamento de Derecho Tercero que el informe pericial es, en nuestra opinión y con todo el respeto para el perito, incorrecto, entre otras cosas, por basarse en documentos -vgr. Excel elaborados por el propio recurrente- que el demandante facilita al perito y que, como hemos explicado, no han sido suficientemente validados.

Por lo demás, basta con remitir a la lectura de las pp. 34 y ss., en especial, 36 y ss., para concluir que la apreciación de la culpabilidad está motivada, como lo demuestra la lectura de los párrafos que hemos transcrito.

La sanción se anula, pero sólo con el alcance que hemos descrito.

Quinto. Sobre las costas.

Al estimarse en parte el recurso cada parte soportará las causadas a su instancia y las comunes por mitad - art 139 LJCA-.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador D. Luis de Villanueva Ferrer en nombre y representación de CLAIRE'S ACCESSORIES SPAIN, S.L, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de diciembre de 2010 (RG 1613/2018 y 1618/2018); la cual anulamos por no ser ajustada a Derecho, en los términos que se infieren de los Fundamentos de Derecho Segundo y Cuarto y con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración. Sin condena en costas.

Intégrese sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Manuel Fernandez-Lomana García, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

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.